

**А.В.ДЁМИН**

НОРМЫ

НАЛОГОВОГО

ПРАВА

Александр Дёмин

**Нормы налогового права**

«Сибирский федеральный университет»

2010

УДК 347.73  
ББК 64.402.23

**Дёмин А. В.**

Нормы налогового права / А. В. Дёмин — «Сибирский  
федеральный университет», 2010

ISBN 978-5-7638-1997-7

В монографии рассматриваются актуальные вопросы учения о нормах налогового права, включая понятие, структуру и признаки налогово-правовых норм, их классификацию, системные взаимодействия в рамках нормативно-логических конструкций. Проанализированы специфические особенности отдельных видов налогово-правовых норм. Значительное внимание уделено проблемам правоприменения, в частности использованию оценочных категорий и преодолению пробелов в процессе реализации норм налогового права. Предназначается научным работникам, преподавателям, аспирантам и студентам юридических и экономических вузов и специальностей, а также всем, кто интересуется проблемами современного налогового права.

УДК 347.73  
ББК 64.402.23

ISBN 978-5-7638-1997-7

© Дёмин А. В., 2010  
© Сибирский федеральный  
университет, 2010

# Содержание

Введение	6
Глава 1	10
§ 1. В поисках родового понятия	10
§ 2. Признаки налогово-правовой нормы	23
Конец ознакомительного фрагмента.	40

**А.В. Демин**  
**Нормы налогового права**

*Бахраху Демьяну Николаевичу, моему Учителю и Наставнику,  
посвящается*



## Введение

Налогообложение как сфера социальных взаимодействий в большинстве своих проявлений носит правовой характер и потому немислимо без правовых норм, опосредующих налоговые правоотношения. Налогово-правовые нормы представляют собой не просто одну из юридических категорий, но выступают в качестве базового, *интегративного элемента* для налогового права в целом. Более того, налоговое право традиционно рассматривается как система именно налогово-правовых норм. Поэтому от их единства, качества и упорядоченности напрямую зависит эффективность налогово-правового регулирования.

Норма – центральная категория правоведения. Говоря языком философии, ее можно назвать *предельной категорией* юридического бытия. Налогово-правовые нормы выступают одним из основополагающих понятий науки налогового права и занимают особое место в налоговой системе России. Их роль и значение трудно переоценить, учитывая те важнейшие функции, которые выполняют в современном государстве налоги и налогообложение. Ведь само *существование* государственно-организованного сообщества немислимо без налоговых взиманий, формирующих подавляющую часть бюджетных доходов. Налоговая политика в условиях роста государственных расходов становится важнейшей составляющей социально-экономических, политических, гуманитарных преобразований. Как верно заметил выдающийся русский ученый И.И. Янжул, «ни одна сторона государственной жизни не вела к таким разнообразным благоприятным или неблагоприятным последствиям, как хорошее или дурное устройство налогов»<sup>1</sup>. От эффективности налогообложения во многом зависят успехи проводимых реформ, их социальная направленность, уровень благосостояния населения, место и роль государства в современном мире. Поэтому к проблемам надлежущей организации налогово-правовых норм приковано внимание не только правоведения, но и многих других наук гуманитарного цикла.

Отраслевое учение о нормах налогового права выступает неотъемлемой частью *общей теории правовых норм*, основы которой заложены еще дореволюционной правовой наукой; достаточно назвать имена Б.А. Кистяковского, Н.М. Коркунова, С.А. Муромцева, Л.И. Петражицкого, Н.С. Таганцева, Ф.В. Тарановского, Е.Н. Трубецкого, Г.Ф. Шершеневича, Б.Н. Чичерина и многих других авторов. Если же говорить о советском и современном периодах, то, пожалуй, нет ни одного известного ученого-правоведа, который бы не обращался к анализу понятия, сущности, структуры или иных вопросов нормы права<sup>2</sup>. Вместе с тем, практически все ключевые аспекты теории правовых норм до сих пор носят характер продолжительной и далеко не законченной дискуссии. Заметим, что углубленное и всестороннее изучение налогово-правовой нормы невозможно без междисциплинарных исследований. Помимо общей теории права здесь необходимо привлечение целого комплекса гуманитарных знаний – логики,

<sup>1</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах // Золотые страницы финансового права России. Т.3. М., 2002. С. 244.

<sup>2</sup> Из наиболее известных монографических исследований общетеоретического характера, в той или иной степени посвященных исследованию правовых норм, можно назвать, в частности: Александров Н.Г. Юридическая норма и правоотношение. М., 1947; Шебанов А.Ф. Нормы советского социалистического права. М., 1956; Мицкевич А.В. Акты высших органов советского государства. М., 1967; Недбайло П.Е. Советские социалистические правовые нормы. Львов, 1959; Алексеев С.С. Структура советского права. М., 1975; Он же. Общая теория права. М., Т. 2. 1982; Он же. Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования. М., 1999; Он же. Восхождение к праву. Поиски и решения; Кудрявцев Ю.В. Нормы права как социальная информация. М., 1981; Нормы советского права. Проблемы теории / Под ред. М.И. Байтина, В.К. Бабаева. Н. Новгород, 1987; Баранов В.М. Истинность норм советского права. Проблемы теории и практики. Саратов, 1989; Карташов В.Н. Введение в общую теорию правовой системы общества: Текст лекций. Ярославль, 1995. Ч. 1; Байтин М.И. Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005; Мальцев Г.В. Социальные основания права. М., 2007; Давыдова М.Л. Нормативно-правовое предписание: природа, типология, технико-юридическое оформление. СПб., 2009 и др.

философии, культурологии, лингвистики, политической антропологии и социологии, целого ряда экономических наук.

Нормы права относятся к *систематизирующим компонентам* правовой системы. Они прямо или косвенно связаны со всеми правовыми явлениями и традиционно рассматриваются как центральное звено правовой реальности. Даже те авторы, которые не считают право лишь совокупностью норм, соглашались с тем, что последние выступают важнейшей частью правовой системы. Именно нормы формируют основное содержание всех отраслей права, включая и налоговое право. Они выступают в качестве «объединяющего, систематизирующего элемента, генерализирующего фактора правовой системы, исходной фундаментальной категорией ... всей правовой науки»<sup>3</sup>.

Вместе с тем, единых подходов к теории правовой нормы не выработано ни в общей теории права, ни в отраслевых науках. Правовая терминология не отличается единообразием: наряду с понятием «нормы» в доктринальных источниках, законодательстве и судебной практике встречаются многочисленные термины неопределенного содержания – «правила», «положения», «установления», «веления», «предписания». К примеру, в ст. 7 НК РФ законодатель одновременно использует термины «положения», «правила» и «нормы», не разъясняя их соотношение между собой. Неоднозначными тенденциями современного правообразования можно считать рост комплексных источников права, появление новых сфер правового регулирования, децентрализацию нормативного материала, межотраслевое взаимопроникновение юридических средств и приемов, что в значительной степени ставит под угрозу отраслевую специфику и актуализирует поиск особенностей норм права той или иной отрасли, включая и налоговое право.

Повышенное внимание налоговедения к общеправовым категориям обусловлено, прежде всего, «юным возрастом» российского налогового права – его история насчитывает немногим более полутора десятка лет. Поэтому современному поколению исследователей выпала честь заложить *теоретические контуры* российского налогового права, выработать общие принципы, терминологию, категориальный аппарат, методологические подходы к его изучению и апробации. Кроме того, актуальность общетеоретических исследований в налоговедении детерминируется нарастающей *автономизацией* налогового права, которому становится все более тесно в рамках правового института или даже подотрасли финансового права. Исторически отечественное налоговое право возникло в виде финансово-правового института государственных доходов. В настоящее время наблюдается его структурирование в *самостоятельную отрасль* с собственным предметом и методом. Кодификация многократно усилила эту тенденцию. Представляется очевидным, что налоговое право уже переросло уровень финансово-правового института и находится в *переходном состоянии* к отраслевой самостоятельности. Ребенок вырос и должен начать самостоятельную жизнь. Безусловно, трансформация налогового права в подотрасль, а затем и в самостоятельную отрасль права – процесс длительный и «болезненный». Одной из предпосылок такой трансформации является доктринально разработанная общая часть, учитывающая специфику предмета и метода правового регулирования, отраслевых норм и принципов, субъектов, источников, налоговых санкций и т.д. В этом контексте выработка учения о налогово-правовых нормах есть требование времени.

Существенные проблемы, требующие доктринального осмысления, связаны с нормообразованием в налоговой сфере, прежде всего, с высокой динамикой изменений, вносимых в законодательство о налогах и сборах. Нужно отметить также *гипертрофированную* (по сравнению с иными отраслями права) роль высших судебных инстанций в формировании новых налогово-правовых норм, а подчас и крупных нормативно-логических конструкций. Напомним, что многие нормативные положения налогового права (причем, отнюдь не рядовые, но

<sup>3</sup> Байтин М.И. Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005. С. 200.

имеющие фундаментальное значение) были впервые обоснованы и сформулированы Конституционным Судом РФ, а уже затем инкорпорированы в налоговое законодательство. Подобные функции, хотя и в меньших масштабах, выполняют и иные судебные органы. Так, например, принятие Пленумом ВАС РФ Постановления от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» ознаменовало введение в механизм налогово-правового регулирования совершенно новых для отечественного налогообложения правовых конструкций, до сих пор законодательно не оформленных. Что собой представляют вырабатываемые судами право-положения? Следует ли их рассматривать как налогово-правовые нормы, пусть даже «вторичные», «интерпретационные», «квазинормы», «нормы о нормах»? Если же мы имеем дело не с налоговым нормотворчеством, но исключительно с актами судебного толкования, то где пределы и рамки последнего? Действительно ли «длительное регулирование правоотношений без соответствующих правил поведения, закрепленных на законном уровне, является, по сути, беззаконием»<sup>4</sup>, или же мы наблюдаем формирование *de facto* основ *прецедентного налогового права*? Ответить на эти вопросы еще только предстоит современной налогово-правовой науке.

Помимо сферы налогового правотворчества многочисленные проблемы возникают в процессе реализации норм налогового права. Это, в первую очередь, касается применения специализированных предписаний (принципов, дефиниций, коллизионных и оперативных норм), а также правовых норм с неопределенным и относительно-определенным содержанием. Малоизученными остаются возможности использования диспозитивного метода в налогово-правовом регулировании, а также механизма преодоления пробелов в позитивном налоговом праве с помощью аналогии закона и аналогии права.

Будучи *первичным элементом* системы налогового права, норма непосредственно либо косвенно связана как с собственно правовыми феноменами, так и с иными явлениями, сопутствующими налогообложению, – от налоговой политики государства до правовой культуры налогоплательщика. Рассматриваем ли мы общие проблемы правопонимания (налоговое право позитивное и естественное, частное и публичное, материальное и процессуальное, национальное и международное) либо вопросы о принципах налогообложения, источниках налогового права, мерах налогово-правового принуждения или любых иных отраслевых проблемах, – научные и прикладные исследования всегда захватывают те или иные аспекты понятия, структуры, предмета регулирования налогово-правовых норм. Например, вопрос о нормативной природе правовых актов невозможно решить без комплексного анализа содержащихся в них предписаний. Следует подчеркнуть, что разделение правовых актов на нормативные и ненормативные представляет известную сложность, поскольку их легальные дефиниции отсутствуют. Поэтому ключевым здесь является вопрос, содержит ли акт нормы налогового права либо индивидуальные предписания. При этом проблема нормативности правового акта имеет важное прикладное значение. Достаточно сказать, что порядок официальной формализации (подготовка, принятие, государственная регистрации акта, опубликование и т.д.), действие во времени, а также процедура и результат судебного разбирательства (прежде всего, судебного обжалования) напрямую определяются тем, о каком акте – нормативном или индивидуально-правовом – идет речь в каждом конкретном случае. В то время как первые носят общеобязательный характер и выступают нормативным основанием для вынесения судебных решений, вторые при разрешении судебных споров не имеют приоритетного характера и оцениваются судами наряду с другими материалами по делу.

Еще сложнее отграничить налогово-правовые нормы от положений, содержащихся в актах официального толкования. В частности, речь идет о письменных разъяснениях Минфина России, которыми в силу подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ обязаны руководствоваться налоговые

<sup>4</sup> Сасов К.А. Необоснованная налоговая выгода: судебная доктрина хорошо, а закон лучше // Налоговед. 2008. № 10. С. 17.



органы. Вопрос об их правовой природе один из самых дискуссионных в науке налогового права.

Мы указали лишь некоторые факторы, обуславливающие актуальность и своевременность заявленной проблематики. Вместе с тем, приходится с сожалением констатировать, что налогово-правовая норма не стала в российской науке предметом специальных монографических исследований. Общеправовые дискуссии о выработке *единого понятия* нормы права не нашли своего отражения в отечественном налоговедении, другие проблемы исследованы недостаточно. В то же время отметим целый ряд современных авторов, внесших значительный вклад в становление общей части налогового права, включая вопросы налогово-правовых норм и принципов. Среди них такие ученые, как Е.М. Ашмарина, К.С. Бельский, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Л.К. Воронова, Г.А. Гаджиев, С.А. Герасименко, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, В.В. Гриценко, В.И. Гуреев, Е.Н. Евстигнеев, С.В. Запольский, В.М. Зарипов, В.Н. Иванова, М.Ф. Ивлиева, Е.А. Имыкшенова, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, В.Е. Кузнеченкова, М.В. Кустова, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, Ю.М. Лермонтов, А.П. Зрелов, Э.Н. Нагорная, О.А. Ногина, М.Ю. Орлов, В.А. Парыгина, П.С. Пацуркинский, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, И.В. Рукавишникова, Д.А. Смирнов, Э.Д. Соколова, В.В. Стрельников, А.А. Тедеев, Г.П. Толстопятенко, К.Ю. Тотьев, Д.В. Тютин, Н.И. Химичева, И.В. Цветков, И.А. Цинделиани, Э.М. Цыганков, С.Д. Шаталов, Н.А. Шевелева, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекин, А.А. Ялбулганов и др.

Таким образом, актуальность и практическая значимость комплексного исследования вопросов, связанных с категорией «налогово-правовая норма», вполне очевидна. Результаты налоговой реформы в значительной степени определяются уровнем организации налогово-правовых норм, адекватностью их законодательного закрепления, соответствием как уже сложившимся в обществе экономическим и социальным реалиям, так и новым вызовам в эпоху глобализации и модернизации общественных отношений. Поэтому формирование соответствующего раздела науки налогового права на основе общетеоретического учения о правовой норме – важнейшая предпосылка для оптимизации и налогового правотворчества, и практической юриспруденции.

# Глава 1

## Норма налогового права как правовая категория

### §1. В поисках родового понятия

Изучение любого объекта, процесса или явления должно начинаться с определения его понятия, поскольку невозможно исследовать то, что *нельзя представить*, вычленив из окружающей реальности. Иногда все научное исследование заключается в *формулировании понятий*. Осмыслив и «овладев научными понятиями и их системами, относящимися к государственно-правовой действительности», а также апробировав их на практике, «исследователь получает возможность свободно ориентироваться в этой области, научно осмысливать происходящие в ней процессы и творчески развивать, углублять и совершенствовать знания о специфических государственно-правовых закономерностях, моделировать и прогнозировать процессы развития»<sup>5</sup>.

Понятие «налогово-правовой нормы» не может формироваться иначе, чем на основе *общеправовой дефиниции* нормы права. Как известно, большинство научных определений строится через ближайший род и видовые признаки. Вместе с тем, подобрать адекватное родовое понятие для термина «норма права» довольно непросто. Предварительно заметим, что иногда в литературе наряду с термином «норма права» используются термины «правовая норма», «юридическая норма». Полагаем, эти понятия идентичны. Попытки отдельных авторов разграничить «нормы права» и «правовые нормы» на основе социологических подходов<sup>6</sup> поддержки в научном сообществе не получили. Поэтому в настоящей работе термины «норма налогового права» и «налогово-правовая норма» используются как синонимы.

К сожалению, действующее законодательство легальной дефиниции понятия «норма права» не содержит. При подготовке нормативных правовых актов Минюст России рекомендует использовать утратившее силу Постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 11 ноября 1996 г. № 781-ПГД «Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации», содержащее следующие определения: «Нормативный правовой акт – это письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм. В свою очередь, под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение»<sup>7</sup>. Сходная формулировка приводилась и в проекте федерального закона «О нормативных правовых актах в Российской Федерации», который в том же году был принят Государственной Думой в первом чтении, но в дальнейшем – снят с рассмотрения. Как видим, здесь родовым понятием для правовой нормы выступает «государственное предписание», видовыми признаками – общеобязательность, длительность и многократность действия. О «нормативных предписаниях» как элементах законодательного текста говорится и в Рекомендациях по подготовке и оформлению проектов Федеральных законов, подготовленных Институтом законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Витрук Н.В. Общая теория правового положения личности. М., 2008. С. 16.

<sup>6</sup> См., напр.: Сурилов А.В. Теория государства и права. Киев-Одесса, 1989. С. 327.

<sup>7</sup> См.: Приказ Минюста РФ от 4 мая 2007 г. № 88 «Об утверждении разъяснений о применении правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // БНА. 2007. № 23.

<sup>8</sup> Письмо Минюста РФ от 23 февраля 2000 г. № 1187-ЭР // СПС «КонсультантПлюс: законодательство».

В некоторых подзаконных нормативных актах отраслевого характера называются *отдельные признаки* правовых норм. Так, в подп. «а» п. 1 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 (в ред. от 25.12.2008, с изм. от 22.06.2009) «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»<sup>9</sup> под функциями по принятию нормативных правовых актов понимается «издание на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов обязательных для исполнения органами государственной власти, органами местного самоуправления, их должностными лицами, юридическими лицами и гражданами *правил поведения, распространяющихся на неопределенный круг лиц*». В данном случае норма права определяется через «правило поведения», а в качестве единственного видового признака названа неопределенность ее адресатов.

Важные рекомендации по разграничению правовых актов на нормативные и индивидуально-правовые и, соответственно, по уточнению признаков правовых норм предлагает судебная практика. Причем в определении правовой природы акта решающее значение для судов имеет не наименование акта, но его содержание, т. е. выяснение вопроса, содержит ли акт правовые нормы или индивидуальные предписания. Таким образом, *нормативность* акта определяется судами через его содержание в виде правовых норм. Так, рассматривая правовую природу ряда Постановлений Государственной Думы, Конституционный Суд РФ обосновал их нормативный характер следующими аргументами: эти акты являются официальными государственными предписаниями, обязательными для исполнения; это акты общего действия, адресованные персонально не определенному кругу лиц, рассчитанные на многократное применение; они содержат конкретизирующие нормативные предписания, общие правила<sup>10</sup>. В другом случае Суд определил нормы права как «обязательные правила поведения, адресованные персонально не определенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение»<sup>11</sup>.

Арбитражные суды в решениях по конкретным делам, как правило, отталкиваются от упомянутого выше Постановления Государственной Думы от 11 ноября 1996 г. № 781-П ГД<sup>12</sup>. В частности, Президиум ВАС РФ, оценивая подзаконный акт в качестве нормативного, обосновал свое решение тем, что данный акт принят «уполномоченным органом государственной власти, официально опубликован, содержит правовые нормы, обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, направленные на урегулирование общественных отношений»<sup>13</sup>.

Система судов общей юрисдикции длительное время использовала дефиницию, сформулированную Пленумом Верховного Суда РФ в Постановлении от 27 апреля 1993 г. № 5: «Под нормативным правовым актом понимается изданный в установленном порядке акт управомоченного на то органа государственной власти, органа местного самоуправления или должностного лица, устанавливающий правовые нормы (правила поведения), обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, действующие независимо

<sup>9</sup> СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945.

<sup>10</sup> Постановление КС РФ от 17 ноября 1997 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности Постановления Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 21.07.95 № 1090-1 ГД «О некоторых вопросах применения Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О статусе судей в Российской Федерации» и от 11.10.96 № 682-П ГД «О порядке применения пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. 1997. № 6.

<sup>11</sup> Определение КС РФ от 2 марта 2006 г. № 58-О «По жалобе гражданина Смердова Сергея Дмитриевича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 251 Гражданского процессуального кодекса РФ» // Вестник КС РФ. 2006. № 4.

<sup>12</sup> См., напр.: Постановления Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 12547/0614, от 14 ноября 2006 г. № 11253/06; Постановления ФАС ВВО от 27 августа 2007 г. № А11-12876/2006-К2-21/818; ФАС ВСО от 26 августа 2008 г. № А19-18443/05-Ф02-3086/08; ФАС ДВО от 5 мая 2003 г. № Ф03-А51/03-2/857; ФАС МО от 12 февраля 2003 г. № КА-А40/133-03; ФАС СЗО от 18 апреля 2008 г. № А42-4850/2007; ФАС СКО от 16 августа 2004 г. № Ф08-3448/2004; ФАС ЦО от 25 сентября 2006 г. № А48-7623/05-18 и др. // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика»

<sup>13</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 25 марта 2008 г. № 9504/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 6.

от того, возникли или прекратились конкретные правоотношения, предусмотренные актом»<sup>14</sup>. В настоящее время указанное Постановление утратило силу в связи с изданием Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. № 2, в котором, однако, сохранены все основные черты правовой нормы как элемента, позволяющего квалифицировать правовой акт в качестве нормативного. Так, по мнению Пленума Верховного Суда РФ, «существенными признаками, характеризующими нормативный правовой акт, являются: издание его в установленном порядке уполномоченным органом государственной власти, органом местного самоуправления или должностным лицом, наличие в нем правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение, направленных на урегулирование общественных отношений либо на изменение или прекращение существующих правоотношений»<sup>15</sup>. Как видим, в отсутствие легальной дефиниции Пленум выделил ключевые признаки таких правовых категорий, как «правовая норма» и «нормативный правовой акт». Важное достижение – указание на *учредительный* и регулятивный характер правовых норм, которые выступают основой возникновения, изменения и прекращения конкретных правоотношений, но в дальнейшем жестко не связаны с ними своим существованием. Таким образом, «судьба» норм и правоотношений различна: вторые всегда «следуют» за первыми, причем нормы *переживают свою реализацию*, продолжая действовать независимо от возникновения или прекращения конкретных правоотношений.

Выработка понятия «правовой нормы» производится на практике в тесной связи с понятием «нормативный правовой акт». Это и понятно. Нормативный правовой акт есть акт, содержащий нормы права. Таким образом, определив одну категорию, мы автоматически определяем и другую. К сожалению, системы арбитражных судов и судов общей юрисдикции используют различные дефиниции, чем нарушается требование *правовой унификации*. Выход один – легальное оформление правовых категорий в действующем законодательстве. Вполне допустимо осуществить такую легализацию в федеральном законе «О нормативных правовых актах в Российской Федерации», на необходимости принятия которого уже многие годы настаивает юридическая наука<sup>16</sup>.

Доктринальная разработка общего понятия «нормы права» в отечественном правоведении была развернута еще дореволюционными авторами. В качестве *родового понятия* предлагалась обычно категория «правило поведения» (И.А. Ильин, С.А. Муромцев, Ф.В. Тарановский, Е.Н. Трубецкой, Г.Ф. Шершеневич и др.). Нормативный подход был преобладающим: право определялось большинством правоведов того времени через совокупность юридических норм, где последними именовались «правила, которые, определяя должные пределы и способ юридической защиты отношений, предписываются властью»<sup>17</sup>. Признавая первой и основной задачей определение «самого понятия о праве», Е.Н. Трубецкой утверждает, что «право выражает собою правило поведения». В каком бы смысле, по мнению ученого, не употреблялось

<sup>14</sup> Пункт 2 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27 апреля 1993 г. № 5 (ред. от 24.04.2002) «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел по заявлениям прокуроров о признании правовых актов противоречащими закону» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1993. № 7.

<sup>15</sup> См.: пп. 9-10 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 29 ноября 2007 г. № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2008. № 1.

<sup>16</sup> См., напр.: Казьмин И.Ф., Поленина С.В. «Закон о законах»: проблемы издания и содержания // Сов. государство и право. 1989. № 12. С. 3-9; Пиголкин А.С., Казьмин И.Ф., Рахманина Т.Н. Инициативный проект закона «О нормативно-правовых актах Российской Федерации» // Государство и право. 1992. № 7. С. 76-86; Поленина С.В., Лазарев Б.М., Лившиц Р.З., Козлов А.Е., Глушко Е.К. Инициативный проект федерального закона о законах и иных нормативно-правовых актах РФ // Государство и право. 1995. № 3. С. 57-68; Тихомиров Ю.А., Рахманина Т.Н., Хабибуллин А.Г. Закон о нормативных правовых актах – актуальная повестка дня // Журнал российского права. 2006. № 5. С. 88-93; Юртаева Е.А. Закон о нормативных правовых актах и практика российского правотворчества // Журнал российского права. 2006. № 5. С. 21-22; Джоусе-Иванина М. Закон о нормативных актах: некоторые проблемы регулирования системы нормативных правовых актов РФ // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право. 2008. № 5. С. 67-77 и др.

<sup>17</sup> См.: Муромцев Г.И. Определение и основное разделение права. СПб., 2004. С. 141.

слово «право», под ним всегда подразумевается «что-то такое, на что не следует посягать, чего не должно нарушать; с этим словом в нашем уме всегда связывается то или другое повеление, предписание каких-либо положительных действий или воздержания от действий»<sup>18</sup>. Выражая господствующую позицию, Н.М. Коркунов подчеркивает властно-регулятивную природу права и называет юридические нормы, как и все нормы вообще, правилами должного, *велениями*: «Будучи правилами должного, они не могут позволять, определять, описывать, а всегда повелевают, всегда указывают, что и как должно быть сделано для разграничения сталкивающихся интересов»<sup>19</sup>.

В дальнейшем учение о правовых нормах активно развивалось как советскими, так и российскими правоведами. Пожалуй, трудно выделить кого-либо из видных теоретиков права, кто не обращался бы к исследованию этой категории. Большинство ученых подчеркивают *многозначность* термина «норма» как общенаучного явления, а правовые нормы рассматривают в качестве разновидности явления более широкого порядка, а именно: *социальных норм*. При этом единого подхода к понятию и сущности нормы права юридической наукой не выработано. Учитывая разнообразие определений понятия «норма права», следует согласиться с М.Ю. Орловым, что «само рассмотрение только лишь вариантов определений названного термина могло бы потребовать колоссальной работы»<sup>20</sup>.

Используя концептуальные достижения общей теории права, все отраслевые юридические науки на своем уровне разрабатывают проблемы, присущие нормам той или иной отрасли права, концентрируясь на особенностях, обусловленных *отраслевой спецификой*. Наука налогового права здесь не исключение. «Юридические нормы как элемент организационно-правового механизма налогообложения представляют собой основу, исходную юридическую базу регулирования, подчиненную конституционным нормам, с которой начинается процесс правового воздействия»<sup>21</sup>. Как точно отметил словацкий ученый В. Бабчак, «налогово-правовая норма воспринимается и как необходимая предпосылка, и одновременно – как условие существования налогового права»<sup>22</sup>.

Важность формирования *отраслевого учения о нормах налогового права* обусловлена многими факторами теоретического и прикладного характера. Отметим некоторые из них:

– поскольку налоговое право традиционно позиционируется как система налогово-правовых норм, концептуальный вопрос о *налоговом правопонимании*, в первую очередь, решается через понимание, что собой представляет налогово-правовая норма<sup>23</sup>;

– в силу того, что норма выступает *первичным элементом* налогового права, от понятия и сущности этой категории мы «обречены» отталкиваться при рассмотрении самых различных налогово-правовых и связанных с ними неправовых явлений в сфере налогов и сборов<sup>24</sup>;

<sup>18</sup> Трубецкой Е.Н. Энциклопедия права. СПб., 1998. С. 11.

<sup>19</sup> Коркунов Н.М. Лекции по общей теории права. СПб., 2003. С. 156.

<sup>20</sup> Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С. 22.

<sup>21</sup> Аришин Е.А. Конституционно-правовые аспекты организационно-правового механизма налогообложения в Российской Федерации // Конституционное и муниципальное право. 2009. № 3. С. 35.

<sup>22</sup> Babčák V. Rozvoj daňového práva na Slovensku // Pocta Milanu Bakelovi k 70. narodeninám / Kolektív autorů. Praha. 2009. S. 22.

<sup>23</sup> «Научное представление о норме права непосредственно зависит от понимания права и наоборот», – верно замечает М.И. Байтин (Байтин М.И. Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005. С. 201).

<sup>24</sup> Идея о системообразующей, интегрирующей природе правовых норм подробно обоснована в юридической литературе. «Нет в правовой системе другого составного элемента, который был бы связан с иными столь тесно и непосредственно, как нормы права. ... Любое правовое явление раскрывает и проявляет себя определенным образом только во взаимоотношении и во взаимодействии с правовыми нормами... все юридические понятия и конструкции и даже теории в своей основе, прямо или косвенно имеют юридическую норму» (Нормы советского права. Проблемы теории / Под ред. М.И. Байтина, В.К. Бабаева. Н. Новгород, 1987. С. 4–5, 63). На этот аспект указывают также В.Н. Кудрявцев и А.М. Васильев, отмечая, что нормы права «входят в [правовую] систему в качестве такого звена, с которым так или иначе связаны все другие компоненты правовой

– разработка и уточнение основных понятий не случайно называется в литературе одним из основных направлений исследований науки налогового права<sup>25</sup>. Становление налогового права в качестве самостоятельной отрасли права немыслимо без доктринально разработанной *общей части*, категориального аппарата, где одно из первых мест занимает учение о нормах;

– рост комплексного правового регулирования и углубление межотраслевых взаимодействий, прежде всего, налогового и гражданского права, а также наличие норм, связанных с налогообложением, в иных отраслях права (конституционном, административном, таможенном, уголовном и т.д.) актуализируют поиск и обоснование отраслевых особенностей именно налогово-правовых норм;

– повышенные требования к определенности, согласованности, беспроblemности, непротиворечивости налогового права обуславливают важность изучения налогово-правовых норм в связи с различными аспектами юридической техники;

– общепризнанная проблема низкой налоговой культуры российского общества, неблагоприятная ситуация с налоговой преступностью, ее латентность, нигилистическое отношение россиян к налоговым обязанностям требуют создания четкого, понятного, социально и экономически обоснованного законодательства о налогах и сборах;

– нарастающая тенденция к формализации налогового права, вызванная усилением внимания к его процедурным, процессуальным аспектам, диктует изучение налогово-правовых норм как ключевых элементов налогового процесса;

– качество норм напрямую влияет на результативность и эффективность налогово-правового регулирования, поскольку «проводимая в стране налоговая реформа осуществляется через нормы, с их помощью формируется более совершенное налоговое законодательство, а также отшлифовывается процесс его применения на практике»<sup>26</sup>. В этом контексте норма выступает не просто абстрактным объектом теоретического анализа, но важнейшим *средством практического совершенствования* налогово-правовой реальности;

– интернационализация российского налогового права как частное проявление всеобщей глобализации усиливает тенденцию к единообразию налогово-правового регулирования и заставляет взглянуть на проблемы налогово-правовых норм в контексте гармонизации национального и международного налогового права, привлечению к научным исследованиям методов правового компаративизма.

Налогово-правовая норма должна рассматриваться как *отраслевое проявление* общеправовой категории «норма права». Поэтому налогово-правовым нормам присущи все общие, *универсальные* признаки нормы права, но, разумеется, с элементами отраслевой специфики и собственными проблемными аспектами, выявленными наукой налогового права и практическим применением налогового законодательства. Именно на этих *отраслевых особенностях* имеет смысл остановиться в дальнейшем. Как уже было замечено, любое понятие определяется через родовое понятие и видовые признаки, причем из множества признаков, характеризующих определяемый объект, должны быть выбраны наиболее существенные. Какое *родовое понятие* наиболее точно отражает суть категории «налогово-правовая норма»? Остановимся на этом вопросе подробнее.

Российская наука налогового права поддерживает традиционный подход к нормам права как *правилам, регулирующим поведение участников правоотношений*. «В этих нормах содержатся правила поведения участников налоговых отношений, которые обеспечивают нормальное функционирование всей налоговой системы, ... – пишет М.Ю. Орлов. – Норма налогового

системы» (Кудрявцев В.Н., Васильев А.М. Право: развитие общего понятия // Сов. государство и право. 1985. № 7. С. 13). Эти выводы справедливы как на общеправовом, так и на отраслевом уровне.

<sup>25</sup> См.: Гриценко В.В. О развитии российской науки налогового права // Финансовое право. 2009. № 1. С. 32.

<sup>26</sup> Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дисс. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2006. С. 101.



права – установленное публичным субъектов и обеспеченное государственным принуждением правило поведения участников отношений в налоговой сфере, порождающее налоговые правоотношения и обеспечивающее функционирование налоговой системы»<sup>27</sup>. Н.П. Кучерявенко рассматривает налогово-правовую норму как общеобязательное формально-определенное правило поведения, исходящее от государства и охраняемое им, которое, действуя в сочетании с иными налогово-правовыми нормами, закрепляет за участниками налоговых отношений субъективные налоговые права и налагает на них юридические обязанности, связанные с налогообложением<sup>28</sup>. Называя норму первичным элементом системы налогового права, И.И. Кучеров определяет норму налогового права через «установленное государством (муниципальным образованием) общеобязательное правило поведения в процессе установления и взимания налогов (сборов), обеспеченное мерами государственного принуждения»<sup>29</sup>. Отметим, что указание на принудительную обеспеченность, причем обеспеченность мерами именно *государственно-правового принуждения*, является характерным атрибутом всех определений налогово-правовой нормы.

Рассматривая налоговое право как отрасль (элемент) права, представляющую собой систему норм права, Д.В. Тютин называет нормой налогового права общеобязательное правило поведения, рассчитанное на неоднократное применение, исходящее от государства и обеспеченное возможностью государственного принуждения, формально определенное (существующее в определенных источниках), регулирующее общественные отношения по уплате налогов и сборов, а также связанные с ними отношения<sup>30</sup>. «Норма налогового права, – полагает Ю.Л. Смирникова, – представляет собой установленное государством (муниципальным образованием) и обеспеченное мерами государственного воздействия властное предписание, возникающее в процессе налоговой деятельности государства или муниципального образования»<sup>31</sup>. А.О. Якушев отмечает в числе отличительных признаков налогово-правовых норм «специфику содержания, системность и ограниченный перечень возможных источников»<sup>32</sup>.

По мнению В.А. Парыгиной и А.А. Тедеева, норма налогового права представляет собой «санкционированное государством общеобязательное социально определенное правило поведения, направленное на регулирование общественных отношений в сфере налогообложения, закрепляющее права и обязанности субъектов соответствующих налоговых правоотношений и являющееся критерием оценки поведения как правомерного либо неправомерного»<sup>33</sup>. Наиболее развернутое определение сформулировано В.В. Гриценко, которая под налогово-правовой нормой понимает «установленное государством строго определенное правило поведения, объективируемое в виде различных по составу моделей поведения в условиях действующей сферы налогообложения, направленное на регулирование отношений между субъектами налоговых отношений посредством закрепления за ними прав и обязанностей и служащее критерием оценки их поведения»; далее автор подчеркивает обусловленность налогово-правовой нормы «публичной деятельностью государства и муниципальных образований по взиманию налоговых платежей для общегосударственных нужд»<sup>34</sup>. Безусловная заслуга последних опре-

<sup>27</sup> Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С. 22, 23.

<sup>28</sup> См.: Кучерявенко Н.П. Понятие и структура налогово-правовой нормы // Финансовое право. 2004. № 6. С. 6.

<sup>29</sup> Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 67.

<sup>30</sup> Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. М., 2009. С. 56, 58.

<sup>31</sup> Смирникова Ю.Л. Нормы налогового права // Налоговое право России: Учебник / Под ред. Ю.А. Крохиной. М., 2008. С. 179.

<sup>32</sup> Якушев А.О. Эффективность действия норм общей части налогового права: Дисс. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 163.

<sup>33</sup> Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право Российской Федерации. Ростов н/Д., 2002. С. 89.

<sup>34</sup> Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дисс. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2006. С. 105-106.

делений – указание на *представительно-обязывающий характер* налогово-правовых норм, а также на их важный видовой признак – способность (в силу своей абстрактности и типизации общественного отношения) выступать моделью (масштабом, эталоном, критерием) возможного или должного поведения участников налоговых правоотношений.

Большинство других исследователей также использует категорию «правило» в качестве родового понятия для определения понятия «норма налогового права»<sup>35</sup>. Аналогичный подход наблюдается и при дефинировании финансово-правовых норм, разновидностью которых налогово-правовые нормы традиционно рассматриваются<sup>36</sup>. Вместе с тем, при выработке общего понятия «норма права» и, соответственно, отраслевого понятия «налогово-правовая норма» возникает проблема идентификации тех *компонентов нормативной информации*, которые, формально не представляя собой нормы-правила, в то же время содержатся в источниках права. Речь идет о различного рода декларациях, принципах, дефинициях, оперативных и коллизионных предписаниях и т.п. Иными словами вопрос стоит так: ограничивается ли «норма права» как юридическая категория лишь «правилами поведения», или же она охватывает собой нормативные явления *более широкого порядка*? Заметим, что рассматриваемая проблема актуальна как для отечественной, так и для зарубежной правовой науки<sup>37</sup>.

С точки зрения содержания термин «правило поведения» представляет собой устойчивый алгоритм активной (действие) или пассивной (бездействие) социально-поведенческой реакции в ответ на определенные фактические обстоятельства. В юридической литературе общепризнано выделение универсальных типов такого алгоритмирования. Речь идет о фундаментальной *юридической триаде* – запретах, дозволениях и обязываниях, составляющих содержание большинства правовых норм.

Тезис о том, что «безотносительно к словесной формулировке, в которой выражена та или иная норма в статье (статьях) нормативного акта или в других юридических источниках (запрет, дозволение, установление и т.п.), она всегда содержит властное, обязательное предписание государства относительно определенного поведения людей, определенного порядка в их отношениях»<sup>38</sup>, пользуется широкой поддержкой в правовой науке. Однако даже поверхностный анализ любого источника права показывает, что далеко не каждый его фрагмент содержит четко выраженные правила поведения. Тот факт, что помимо норм-правил в источниках права присутствуют и *другие юридические феномены*, не оспаривается большинством исследователей. «Если норма права не содержит указания для поведения лиц в определенной ситуации и вообще ничего не говорит о поведении (бывают и такие нормы), – резонно спрашивает Г.В. Мальцев, – то как можно называть ее правилом поведения?»<sup>39</sup>. В юридической литературе предлагаются различные варианты решения этой проблемы.

Ряд авторов не относит подобные феномены к нормам права, либо вовсе не признавая за ними юридического характера, либо называя их «нетипичными», «нестандартными», «неза-

<sup>35</sup> См.: *Гаврилюк Р.О.* Дія норм податкового права в часі, просторі та за колом осіб. Чернівці, 2002. С. 66; *Карасева М.В.* Нормы налогового права // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 170; *Якушев А.О.* Эффективность действия норм общей части налогового права: Дисс. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 163; *Мальцев В.А.* Налоговое право: Учебник. М., 2004. С. 17; *Землин А.И.* Налоговое право: Учебник. М., 2005. С. 47; *Кучеров И.И.* Налоговое право России: Курс лекций. М., 2006. С.84; *Деготь Б.Е.* Налоговые процессуальные нормы // Налоги и налогообложение. 2006. № 1. С. 33-38; *Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. Г.Б. Поляка, И.Ш. Кисляханова.* М., 2007. С. 17; *Миляков Н.В.* Налоговое право: Учебник. М., 2008. С. 96 и др.

<sup>36</sup> См., напр.: *Парыгина В.А., Тедеев А.А.* Финансовое право: Учебник. М., 2006. С. 31; *Пилипенко А.А.* Финансовое право: Учеб. пособие. Мн., 2007. С. 80; *Финансовое право: Учебник / Под ред. С.В. Запольского.* М., 2006. С. 54; *Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко.* М., 2007. С. 29; *Финансовое право: Учеб. пособие / Отв. ред. И.В. Рукавишников.* М., 2007. С. 109; *Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева.* М., 2008. С. 768; *Павлов П.В.* Финансовое право: Учеб. пособие. М., 2009. С. 19 и др.

<sup>37</sup> *Camby J.-P.* La loi et la norme // *Revue du droit public.* Paris, 2005. № 4. P. 849-867.

<sup>38</sup> Нормы советского права. Проблемы теории / Под ред. М.И. Байтина, В.К. Бабаева. Н. Новгород, 1987. С. 22-23.

<sup>39</sup> *Мальцев Г.В.* Социальные основания права. М., 2007. С. 646-647.

вершенными» нормами. В пользу этого приводятся следующие аргументы: во-первых, исторически и этимологически общенаучное понятие «нормы» определяется через «правило»; во-вторых, поскольку принципы, дефиниции, презумпции и т.п. не содержат правил поведения, они не могут выступать регуляторами общественных отношений, выполнять регулятивную и охранительную функции; в-третьих, им не присуща классическая трехэлементная структура правовых норм (гипотеза, диспозиция, санкция).

В частности, В.М. Горшенев рассматривает подобные явления в праве как «нетипичные нормативные предписания», в которых «отсутствуют те или иные свойства, признаки, моменты, объективно присущие классической модели нормы права»<sup>40</sup>.

Указывая, что элемент долженствования, необходимости, императивности есть неотъемлемое свойство норм вообще и норм права в частности, Ю.В. Кудрявцев ставит под сомнение возможность признания нормами, например, дефиниций, содержащихся в тексте нормативных актов и носящих характер фактического утверждения; в конечном итоге он рассматривает дефиницию как своего рода «вспомогательную информацию», которая, не являясь самостоятельной нормой права, уточняет, раскрывает положения, служащие составными частями элементов нормы<sup>41</sup>.

По мнению В.И. Бородянского, будучи закрепленными в статьях закона различные элементы содержания права (принципы, дефиниции и т.д.) приобретают нормативный характер, но не трансформируются в собственно правовые нормы, а задействуются в структуре законодательного акта в качестве средств нормативно-правового регулирования наряду с нормами-предписаниями; сведение же всего многообразия элементного состава механизма правового регулирования к совокупности различных видов правовых норм дезориентирует законодателей и правоприменителей, поскольку нормативное закрепление и реализация различных правовых феноменов обладает своей спецификой<sup>42</sup>.

Сходной позиции придерживается М.М. Рассолов, называя декларативные, дефинитивные, оперативные и коллизионные нормы «когнитивными правилами законодательства», которые имеют интеллектуальную направленность и не могут быть отнесены к правовым нормам, ибо «не определяют непосредственно права и обязанности субъектов»<sup>43</sup>. Н.Н. Вопленко именует декларации, принципы, юридические определения не нормами, а «общими нормативными предписаниями»<sup>44</sup>. А.А. Деревнин убежден, что подобные положения вообще не имеют юридического значения, поскольку не несут какой-либо нормативной нагрузки: «Если быть последовательным в своих рассуждениях о нормах права, то в качестве таковых можно признать только те правовые предписания, которые содержат в себе правила поведения»<sup>45</sup>. Критически рассматривая «нормы-декларации», «нормы-принципы» и «нормы-дефиниции», В.Н. Карташов утверждает, что «указанные юридические положения не являются нормами права, поскольку действительно это не правила поведения, они не носят представительного-обязывающий характер и не имеют строго определенной логико-юридической структуры»<sup>46</sup>.

Вторая группа авторов, с которой мы солидарны, полагает, что нормы права нельзя сводить лишь к правилам поведения; последние составляют только одну, хотя и *наиболее важную* разновидность юридических норм<sup>47</sup>. Отмечая, что юристы нормативистского направления долгое время не хотели признавать других видов норм кроме правил поведения, Г.В. Мальцев

<sup>40</sup> См.: Горшенев В.М. Нетипичные нормативные предписания // Сов. государство и право. 1978. № 3. С. 115.

<sup>41</sup> Кудрявцев Ю.В. Нормы права как социальная информация. М., 1981. С. 63, 70.

<sup>42</sup> Бородянский В.И. Гражданское право. Принципы и нормы. М., 2004. С. 10-12.

<sup>43</sup> Рассолов М.М. Проблемы теории государства и права: Учеб. пособие. М., 2007. С. 202.

<sup>44</sup> Вопленко Н.Н. Сущность, принципы и функции права. Волгоград. 1998. С. 19.

<sup>45</sup> Деревнин А.А. К вопросу о норме права // Академический юридический журнал. 2001. № 2. С. 22.

<sup>46</sup> Карташов В.Н. Введение в общую теорию правовой системы общества: Текст лекций. Ярославль, 1995. Ч. 1. С. 72.

<sup>47</sup> См.: Нормы советского права / Под ред. М.И. Байтина, В.К. Бабаева. Саратов, 1987. С. 92.

делает обоснованный вывод: «Сегодня ... догма «то, что не является правилом поведения, не может считаться правовой нормой» теряет былую власть над умами юристов. ... Истина в том, что в виде правил поведения представлены многие юридические нормы, но не все. Точно так же право состоит из норм – правил поведения, но не целиком»<sup>48</sup>.

Такой подход имеет глубокие исторические корни в отечественном правоведении. Еще Г.Ф. Шершеневич утверждал, что «всякий закон, в какую грамматическую форму не был бы он облечен, всегда представляет собой норму» и что, например, любая дефиниция охватывается понятием нормы права<sup>49</sup>. В противном случае целые фрагменты нормативной информации, официально закрепленные в источниках права, приобрели бы *неопределенный статус*, что неизбежно сказалось бы на эффективности правового регулирования. «Или надо пересмотреть понятие права так, чтобы оно включало не только нормы, но и другие законоположения, – писал по этому поводу С.А. Голунский, – или надо расширить понятие правовой нормы так, чтобы оно включало в себя не только то, что охватывается схемой, но и другое»<sup>50</sup>.

Применительно к налоговому праву непризнание за целым рядом правовых явлений – принципами, констатациями, дефинициями и т.п. – статуса налогово-правовых норм неизбежно повлечет за собой концептуальный пересмотр сложившегося (и, на наш взгляд, вполне адекватного) представления о налоговом праве как системе налогово-правовых норм, прямо или опосредованно участвующих в регулировании налоговых отношений. Действительно, если признать, что норма – это исключительно правило поведения, а в налоговом праве помимо норм-правил присутствует значительный массив нормативных положений, правилами не являющихся, то определение налогового права через систему норм оказалось бы логически несостоятельным, неполным и потребовало бы совершенно *нового правопонимания*: налоговое право – это система норм плюс многочисленные иные правовые феномены. На наш взгляд, восприятие налогового права как системы норм, в целом, успешно и адекватно отражает суть этого правового явления, но с учетом того, что понятие «нормы» должно быть расширено за счет включения в него не только норм-правил, но и иных нормативных положений<sup>51</sup>.

Подобный подход широко известен правовой науке. Подчеркивая, что нормы права «не есть некая однородная безликая масса нормативных положений, каждое из которых по своим признакам и особенностям во всем соответствует другим предписаниям», С.С. Алексеев подразделяет все правовые нормы на основные (регулятивные и охранительные) и специализированные (общеакрепительные, дефинитивные, декларативные, оперативные, коллизионные нормы)<sup>52</sup>. М.И. Байтин по функциональной роли в механизме правового регулирования выделяет исходные (отправные, учредительные) и нормы-правила поведения; исходные нормы включают нормы-начала, нормы-принципы, целеустановочные нормы, нормы-дефиниции; главное назначение данного вида юридических норм, по мнению автора, состоит в определении основ правового регулирования общественных отношений<sup>53</sup>. А.С. Пиголкин относит к нормам права помимо правил поведения людей по отношению друг к другу также «иные юри-

<sup>48</sup> Мальцев Г.В. Социальные основания права. М., 2007. С. 646, 648.

<sup>49</sup> Шершеневич Г.Ф. Общая теория права. М., 1995. Т.1. С. 236.

<sup>50</sup> Голунский С.А. К вопросу о понятии правовой нормы в социалистическом праве // Сов. государство и право. 1961. С. 26.

<sup>51</sup> Попутно заметим, что в праве – даже понимаемом исключительно в позитивном смысле – действительно присутствуют феномены, которые нельзя однозначно отнести к нормам права. Это заголовки и подзаголовки источников права, обязательные реквизиты, правовая символика, различного рода типовые формы (образцы) документов, схемы, чертежи, примеры, географические карты, математические формулы, музыкальные ноты и т.п. Наряду с правовыми нормами они выступают для неопределенного круга лиц *носителями нормативной информации* о правомерном и неправомерном поведении. С учетом этого, возможно в качестве научной гипотезы определить право не как систему норм, а более широко – как *систему нормативной информации*, включающую помимо норм и некоторые иные *нормативно-правовые компоненты нетипичного содержания*. Однако эта тематика малоисследована и требует дальнейшего изучения.

<sup>52</sup> Алексеев С.С. Общая теория права. М., Т. 2. 1982. С. 36, 70-72.

<sup>53</sup> Байтин М.И. Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005. С. 241.

дические правила, определяющие общие организационные основы и принципы человеческого поведения»<sup>54</sup>. Многие авторы, констатируют, что кроме правил поведения в праве существуют также учредительные нормы, нормы-принципы, нормы-декларации, нормы-цели, нормы-задания, нормы-определения, нормы-констатации, нормы-символы, программные и другие нормы, не выполняющие непосредственно регулятивных функций<sup>55</sup>.

Даже те авторы, которые в целом определяют правовые нормы через «правила поведения», нередко делают различного рода оговорки о наличии норм, формально не подпадающих под это определение. Так, например, Д.А. Керимов утверждает, что «норму права можно определить как общее правило (масштаб, эталон) поведения людей, предоставляющее им конкретные права и обязанности», но далее оговаривается: «Из положения о том, что правовые нормы являются общим правилом, не следует, что каждая из них содержит непосредственное указание для поведения субъектов права в том или ином конкретном случае. Правовые нормы могут выражать принципы и определения, которые также имеют общее значение, закрепляя основы, исходные положения той или иной законодательной системы или ее отрасли, устанавливая или уточняя юридическое содержание употребляемых в законодательстве понятий, определений, терминов»<sup>56</sup>.

М.М. Рассолов, не признавая в целом за правовыми декларациями, дефинициями и другими правовыми явлениями качества правовых норм, вместе с тем отмечает, что их необходимо принять к сведению для того, чтобы в дальнейшем ориентировать на них свои поведенческие акты. Таким образом, по мнению ученого, они служат тем ориентиром, который при наличии определенных жизненных обстоятельств должен учитывать каждый субъект, более того, при соответствующей интерпретации они могут получить «непосредственно правовое значение»<sup>57</sup>.

Заметим, что вопрос о понятии нормы права не является схоластическим, но имеет важное *прикладное значение*. Гипотетически возможно представить закон, целиком состоящий из правовых принципов, констатаций, дефиниций. Допустим, к примеру, что Государственной Думой принят Федеральный закон «Об общих принципах налогообложения», где присутствуют только абстрактные правовые принципы, а не нормы-правила. Неужели придется отказать такому акту в нормативности только по причине отсутствия в нем регулятивных и охранительных предписаний? Какой тогда должна быть процедура его возможного обжалования и опротестования? Ведь если нельзя отнести его к нормативному правовому акту, то уж к индивидуально-правовому – тем более. Что же остается в «сухом остатке», какова природа такого акта? Еще вопрос: подпадает ли неверное применение правового принципа или дефиниции под «нарушение или неправильное применение норм материального права или норм процессуального права» (п. 4 ч. 1 ст. 362 ГПК РФ, п. 4 ч. 1 ст. 270 и п. 1 ст. 288 АПК РФ), признаваемого Законом одним из оснований для отмены или изменения решения суда в кассационном порядке? Ответ на эти вопросы зависит от понимания того, что собой представляет правовая норма.

Полагаем, что отождествление налогово-правовой нормы с правилом поведения не соответствует сложившимся правовым реалиям.

Норма – понятие многозначное. Этимологически общенаучное понятие «норма» включает разнообразные значения, и «правило» лишь одно из них. Так, согласно словарю иностран-

<sup>54</sup> Пиголкин А.С. Нормы права // Теория государства и права: Учебник / Под ред. А.С. Пиголкина, Ю.А. Дмитриева. М., 2008. С. 340.

<sup>55</sup> См., напр.: Хабриева Т.Я., Чиркин В.Е. Теория современной конституции. М., 2005. С. 56, 122; Шундикова К.В. Правовые механизмы: основы теории // Государство и право. 2006. № 12. С. 19 и др.

<sup>56</sup> Керимов Д.А. Законодательная техника М., 1998. С. 38; Он же. Методология права. Предмет, функции, проблемы философии права. М., 2000. С. 271.

<sup>57</sup> Рассолов М.М. Проблемы теории государства и права: Учеб. пособие. М., 2007. С. 202-203.

ных слов, норма (от лат. *norma*) – это узаконенное установление, признанный обязательным порядок, строй чего-нибудь, установленная мера, средняя величина и пр.<sup>58</sup> Подобное определение «нормы» находим у С.И. Ожегова<sup>59</sup>. В словарях русского языка читаем: «Норма – общее правило, коему должно следовать во всех подобных случаях; образец или пример. Нормальное состояние, обычное, законное, правильное, не выходящее из порядка, не впадающее ни в какую крайность»<sup>60</sup>; «Норма – узаконенное установление, обычный общепринятый обязательный порядок, состояние чего-либо, образец, правило»<sup>61</sup>; «Норма (от лат. *norma* – руководящее начало, правило, образец), 1) узаконенное установление, признанный обязательным порядок, строй чего-нибудь. 2) Установленная мера, средняя величина чего-нибудь...»<sup>62</sup>. Таким образом, норма – это то, что типично, общепризнанно, установлено официально, выступает критерием для оценки фактов, обстоятельств или поведения как нормального, т. е. *не отклоняющегося от нормы*. Полагаем, широкое определение «нормы» как узаконенного установления, обязательного порядка или образца для практического применения вполне подходит к идентификации в качестве нормативных самых разнообразных юридических положений, в том числе и т. н. *специализированных норм*.

Структура последних, действительно, не вписывается в классическую триаду элементов норм-правил. У специализированной нормы не всегда возможно выделить гипотезу, диспозицию, санкцию. Однако не следует рассматривать структуру нормы как *жесткую схему* – ее элементный «набор» носит *вариативный характер* и детерминируется конкретными задачами правового регулирования. Даже в структуре большинства регулятивных и охранительных налоговых норм все три элемента (гипотеза, диспозиция, санкция) одновременно практически не встречаются. Нормы-принципы, декларации, дефиниции, презумпции, фикции, оперативные нормы обладают специфическим внутренним строением, обусловленным нарастающей тенденцией к специализации в праве. Полагаем, что единого эталона для «конструирования» правовых норм просто не существует. Такая «подвижность» внутреннего строения расширяет возможности законодателя, позволяя в каждом отдельном случае выбрать оптимальный вариант правового регулирования.

Еще один аргумент сторонников определения нормы права через правило поведения – это устоявшееся в правовой науке понимание нормы как *всеобщего регулятора*, выполняющего позитивно-регулятивные или охранительные функции. «Регулируя общественное отношение, налогово-правовая норма нацелена на организацию определенным образом действий участников отношений, – подчеркивает Н.П. Кучерявенко. – Она указывает на должное поведение, действия, желательные прежде всего с позиции осуществления государственной воли в сфере налогообложения»<sup>63</sup>.

Вместе с тем, представительско-обязывающий характер есть характерный признак именно норм-правил, но не *всеобщее качество* правовых норм. Так, многим специализированным нормам налогового права не присуще *прямое регулирующее воздействие* на социальные взаимодействия, ведь запретов, дозволений, обязываний и даже рекомендаций они не содержат. Свою функцию упорядочивания налоговых отношений они выполняют не самостоятельно, но *опосредованно*, т. е. в связке с регулятивными и охранительными нормами. Неоднородность налогово-правовых норм, разнообразие их функционального назначения выступает свидетельством углубляющегося «разделения труда» между ними.

<sup>58</sup> Словарь иностранных слов. М., 1988. С. 338.

<sup>59</sup> Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1982. С. 419.

<sup>60</sup> Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. М., 2007.

<sup>61</sup> Словарь русского языка: в 4 т. М., 1982. Т. 2. С. 508.

<sup>62</sup> Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А.М. Прохоров. М., 1984. С. 898.

<sup>63</sup> Кучерявенко Н.П. Понятие и структура налогово-правовой нормы // Финансовое право. 2004. № 6. С. 5.



Более того, если взглянуть на вопрос с практических позиций, то подавляющее большинство налогово-правовых норм (включая и нормы-правила) не способны реализовать свои функции *непосредственно* – в отрыве от иных норм, причем различной отраслевой природы. В той или иной степени **все налогово-правовые нормы действуют не самостоятельно, но в составе различного рода сочетаний, устойчивых ассоциаций, особых нормативно-логических конструкций**, понятие и структура которых будут рассмотрены далее. Именно в результате того, что разнообразные по своей структуре и функциональному назначению нормы налогового права тесно связаны между собой, взаимно дополняют и обуславливают друг друга, действуют не изолированно, но в определенных «связках», где каждая норма дифференцированно выполняет свои задачи и функции, достигается в целом особый *кумулятивный эффект*, усиливающий и ускоряющий процесс правового воздействия, и, как следствие, формируется устойчивый *налоговый правопорядок*.

Таким образом, определение «налогово-правовой нормы» исключительно через «правило поведения» упускает из виду реальную специализацию и дифференциацию норм в системе налогового права, не учитывает существования специализированных норм налогового права. «В российском праве ... содержится немало бесспорно правовых норм, которые, однако, не могут быть отнесены к правилам поведения»<sup>64</sup>. Следует поддержать авторов, полагающих, что закрепленные в источниках права правовые принципы, констатации, дефиниции и иные подобные феномены являются *специализированными нормами права*, выполняющими особые специфические функции в правовом регулировании и имеющими нетипичную структуру<sup>65</sup>. При этом все налогово-правовые нормы представляют собой своеобразные *модели* (масштабы, эталоны, критерии) для субъектов налогового права, сообразно которым они должны выстраивать свои взаимоотношения в сфере налогов и сборов.

Если понятие правовой нормы по составу шире, чем «правило поведения», актуальным становится поиск *нового родового понятия*, способного охватить все правовые нормы, как основные (регулятивные, охранительные), так и специализированные. В качестве такого понятия предлагается «*требование должного*» (Г.В. Мальцев), «*правовое установление*» (Б.И. Пугинский), «*государственно-властное нормативное установление*» (В.М. Баранов), «*нормативно-правовое предписание*» (В.Н. Карташов, В.М. Сырых, М.Л. Давыдова) и т.д. Многим авторам (В.К. Бабаев, М.И. Байтин, А.Б. Венгеров, Ф.Н. Фаткуллин и др.) импонирует категория «*веление*» или «*правовое веление*». «С точки зрения юридической нормы, – пишет Я.В. Гайворонская, – справедливыми являются попытки определить последнюю как «*веление*», ибо многие законодательные положения ... не укладываются в формулировку «*правило поведения*»<sup>66</sup>. Полагаем, все эти авторы по-своему правы, поскольку *многоаспектность* категории «*норма права*» позволяет рассматривать ее с различных точек зрения: и как требование должного, и как веление, и как предписание, и иным образом.

Недостаток приведенных выше формулировок состоит в том, что родовое понятие в них имеет ярко выраженную *смысловую нагрузку*, акцентированно выхватывая и выделяя лишь *один из существенных признаков* правовой нормы. Вместе с тем, «*норма права*» как многоаспектное явление может (и должна) рассматриваться в самых различных своих проявлениях. В силу такой многоаспектности родовое понятие при определении нормы права должно иметь по возможности *максимально нейтральный характер*, охватывая самые разнообразные юридические явления с общими видовыми признаками. На наш взгляд, **такую роль может выпол-**

<sup>64</sup> Баранов В.М., Кондаков Д.С. Примечания в российском праве: природа, виды, проблемы реализации // Проблемы юридической техники: Сб. статей / Под ред. В.М. Баранова. Н.Новгород, 2000. С. 341.

<sup>65</sup> См.: Кузнецова О.А. Нормы-дефиниции в праве (на примере гражданского права) // Вестник Пермского университета. 2003. Вып. 3. С. 67.

<sup>66</sup> См.: Гайворонская Я.В. К вопросу о понимании правовых и юридических норм // Правоведение. 2001. № 3. С. 44.

**нить категория «нормативное положение», активно используемое юридической доктриной и судебной практикой.**

Указанное понятие стало применяться судами, скорее всего, для разграничения сложившегося в общей теории права разделения правовых норм на нормы-предписания и т. н. логические нормы, отдельные элементы которых согласно господствующей концепции рассредоточены по различным частям нормативного текста. Думается, суды интуитивно почувствовали натянутость подхода, при котором правовая норма перестает выступать *первичным*, целостным, неразложимым элементом системы права. Категория «нормативное положение» в качестве родового понятия, на наш взгляд, обладает необходимой *нейтральностью* и, кроме того, указывает на устойчивую связь правовой нормы и определенной структурной единицы текста источника налогового права. Кроме того, термин «положение» универсален, он употребляется для обозначения как высокоабстрактных, так и более детализированных предписаний налогового права. К примеру, раздел I НК РФ назван законодателем «Общие положения», а в ст. 5 НК РФ говорится о «буквальном смысле *конкретных положений* настоящего Кодекса».

Определенные основания для нашего предложения имеются и в действующем законодательстве. Так, в ст. 7 НК РФ применительно к источникам налогового права законодателем используется формулировка: «Положения, содержащие правила и нормы». Как соотносятся эти категории, почему понятия «правила» и «нормы» разведены союзом «и» как однопорядковые, но не тождественные? На наш взгляд, единственно возможное толкование состоит в том, что термин «правила» в данном контексте означает индивидуально-властное предписание. Тогда становится понятен замысел законодателя: термин «положение» выступает общим, родовым понятием и для правовой нормы, и для индивидуально-властных предписаний. При этом очевидна необходимость редактирования ст. 7 НК РФ: для устранения терминологической неопределенности (ведь нормы, в большинстве своем, также являются правилами) формулировку «правила и нормы» следует заменить на «индивидуальные предписания и нормы», или же ограничиться использованием одного только *общеродового понятия*, а именно: «положения».

Подведем итоги. Традиционное определение нормы налогового права через «правило поведения» не учитывает наличия в налоговом праве разнообразных феноменов, которые формально не являются нормами-правилами (принципы, констатации, дефиниции, целевые установки, оперативные и коллизионные предписания и пр.). Несмотря на специфическую структуру, отсутствие представительного-обязывающего характера и опосредованное участие в правовом регулировании, они наряду с регулятивными и охранительными нормами представляют собой нормы налогового права. В качестве обобщающего родового понятия, охватывающего и нормы-правила, и специализированные нормы, целесообразно использовать категорию «нормативное положение». Дополненная видовыми признаками, эта категория может служить основой для выработки как общего понятия «норма права», так и отраслевой категории «норма налогового права».

## §2. Признаки налогово-правовой нормы

Право представляет собой не случайный набор компонентов, но стройную, *целостную систему* – организованное множество структурных элементов, определенным образом взаимосвязанных и взаимодействующих между собой. Любая норма может существовать и действовать лишь в качестве такого *внутрисистемного элемента*. Разумеется, коллизии и противоречия неизбежны. Но в целом, право обладает собственной логикой, структурированностью, устойчивостью, особыми механизмами саморазвития и разрешения юридических конфликтов. Эти выводы применимы как на макроуровне, так и на уровне отдельных отраслей права.

Участвуя в правовом регулировании, каждая норма являет собой своеобразное *единство-сочетание* общего и частного: она обладает как общими признаками, присущими всем (или большинству) правовым нормам, так и признаками, обусловленными отраслевой спецификой. Поэтому методологически верно, не пытаясь выискивать и конструировать некие *совершенно новые* характеристики, присущие исключительно налогово-правовым нормам, но, обозначив общие признаки правовых норм, выделить и проанализировать специфику проявления этих признаков в содержании и структуре именно норм налогового права.

В общем виде всякое понятие есть обобщение сущностных признаков явления, позволяющее отделить его от других явлений. Так и понятие «нормы» предполагает выделение и анализ его основных, атрибутивных признаков. Анализ юридической литературы позволяет назвать следующие признаки, характеризующие норму как *общеправовой феномен*: общий, абстрактный характер, нормативность; государственная природа (издаются или санкционируются государством, выражают государственную волю); общеобязательность; всеобщий, неперсонифицированный характер; документальная фиксация, формальная определенность; способность к регулированию общественных отношений; многократность и длительность действия; системность, строгая соподчиненность и иерархичность; государственная защита, возможность применения мер государственного принуждения; представительно-обязывающий характер и др.

Отдельные из этих признаков присущи многим социальным явлениям, причем не только правовым. Скажем, формальная определенность и государственная природа отличает также индивидуально-правовые акты, неперсонифицированность и многократность действия присущи различным типам социальных норм (мораль, традиции, религия), а системность выступает в качестве всеобщего свойства (принципа) окружающего нас мироздания. Поэтому только взятые в единстве указанные выше признаки могут характеризовать то или иное положение как норму права.

Существуют ли специфические проявления общих признаков правовых норм в системе налогового права? Постараемся ответить на этот вопрос.

**Нормативность.** В теории права выделяют две группы властных положений, исходящих от государства: индивидуально-правовые и нормативные. Первые суть конкретные указания для вполне определенных адресатов, вторые – положения общего характера, рассчитанные на неперсонифицированную аудиторию. Налоговое право представляет собой именно систему норм, т. е. не конкретных указаний – кому, что и как делать в сфере налогообложения, а наиболее общих, типичных *моделей социальных взаимодействий* в сфере налогов и сборов. Поэтому налогово-правовую норму нередко называют образцом, эталоном, масштабом, на который должны ориентировать свое поведение субъекты налогового права, попавшие в нормативно описанную ситуацию. «Нормы права, – подчеркивает Ю.В. Кудрявцев, – это в извест-

ном смысле образцы, модели реального поведения людей, предназначенные для их будущей реализации»<sup>67</sup>.

Нормативность права в целом и налогового права в частности обусловлена типичностью, массовостью, повторяемостью, закономерным характером тех или иных социальных ситуаций. «Когда фактическая ситуация кажется достаточно типичной, часто повторяющейся, ... ее пытаются охватить соответствующей правовой нормой, чтобы заинтересованные лица знали, как им следует себя вести»<sup>68</sup>.

Это понимали уже в античности, провозглашая известные принципы: следует устанавливать права для тех случаев, которые встречаются часто, а не для тех, которые возникают неожиданно (Помпоний); законодатели обходят то, что происходит лишь в одном или двух случаях (Павел); законам свойственно то, что они распространяются на лица и на дела, которые в будущем будут подобны нынешним (Тертуллиан); права устанавливаются не для отдельных лиц, а общим образом (Ульпиан); права не устанавливаются исходя из того, что может произойти в единичном случае; право должно быть главным образом приспособлено к тому, что случается часто и легко, а не весьма редко (Цельс).

«Применительно к юридической норме типизация проявляется в вычленении наиболее характерного, что присуще правовым явлениям или поступкам человека в определенной ситуации. Это процесс абстрагирования от конкретного в правовых явлениях, от индивидуальных черт личности и особенностей ее отдельного поведения»<sup>69</sup>. Подобный подход характерен в целом для романо-германской правовой семьи, где «нормы должны быть настолько обобщенными, чтобы регулировать определенный тип отношений, а не применяться, подобно судебному решению, лишь к конкретной ситуации»<sup>70</sup>.

Абстрактность и общий характер налогово-правовой нормы проявляется в том, что она регулирует не какой-то отдельный, уникальный случай, а широкий круг однородных налоговых отношений, распространяя свое регулирующее действие на *все случаи данного рода*. Норма налогового права показывает, как следует себя вести, чем руководствоваться в тех или иных нормативно предусмотренных обстоятельствах, какое поведение является правомерным или, наоборот, неправомерным, что можно, нужно или нельзя делать субъекту налогового права в определенных условиях. Таким образом, в отличие от индивидуально-правовых предписаний нормы выступают *всеобщими моделями* правомерного поведения в сфере налогов и сборов.

Действие налогово-правовой нормы носит *многократный* характер: она не теряет силу после единичной реализации, продолжая и далее регулировать поведение лиц, оказавшихся в сфере ее действия. Кроме того, нормы налогового права обладают *неперсонифицированным характером*, их адресаты представляют собой не поименно названных лиц, но *однородные категории* субъектов налогового права, а именно: налогоплательщики, налоговые органы, банки, налоговые агенты и т. д.

Таким образом, нормам налогового права присущи качества многократной реализации, неперсонифицированности, всеобщности и функция регулирования не уникальных и случайных ситуаций, но стандартных, массовых, *типичных* налоговых взаимодействий. Тем самым устанавливается единый налоговый правопорядок, единые *правила игры* для всех участников налоговых правоотношений.

**Государственная природа.** Государство и право неразрывно взаимосвязаны, они взаимодействуют, *обуславливая* друг друга. В обществе формируется множество систем социальных норм, но только право прямо и непосредственно исходит от государства. Тем самым праву

<sup>67</sup> Кудрявцев Ю.В. Нормы права как социальная информация. М., 1981. С. 28.

<sup>68</sup> Давид Р., Жоффре-Спинози К. Основные правовые системы современности / Пер. с фр. В.А. Тумано-ва. М., 2009. С. 84.

<sup>69</sup> См.: Нормы советского права. Проблемы теории / Под ред. М.И. Байтина, В.К. Бабаева. Н. Новгород, 1987. С. 81.

<sup>70</sup> Давид Р., Жоффре-Спинози К. Основные правовые системы современности / Пер. с фр. В.А. Тумано-ва. М., 2009. С. 81.

придается *официальный характер*. «Норма права – единственная в ряду социальных норм, которая исходит от государства и является официальным выражением государственной воли», а также «поддерживается в своей реализации, охраняется от нарушения принудительной силой государства»<sup>71</sup>.

Перспективным для научного исследования представляется вопрос об историческом соотношении государственности и налогообложения. Неразрывная связь современного государства и налогов очевидна и в дополнительных обоснованиях не нуждается. Общеизвестна правовая позиция Конституционного Суда о том, что «налог – необходимое условие существования государства»<sup>72</sup>. В другом постановлении Суд указал, что налоги имеют публичное предназначение, являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации им публичных функций<sup>73</sup>. Само существование государственно-организованного сообщества немыслимо без налоговых взиманий, составляющих львиную долю бюджетных доходов.

Однако история возникновения, первичная эволюция и дальнейший генезис этих социальных явлений в их взаимосвязи и *взаимобусловленности* друг с другом изучены достаточно слабо. Российская наука налогового права традиционно начинает исследования налогов с уже состоявшихся государственных образований – древневосточных государств Междуречья, Древнего Египта, Греции и Рима. Попытки заглянуть глубже в историю и поискать истоки налогообложения уже в догосударственную эпоху, как правило, не предпринимаются. На наш взгляд, это значительно обедняет современное налоговое право.

Что собой представляют налоги в исторической перспективе – «изобретение» государства, или же они появились намного раньше? По мнению ряда авторов, институт налогообложения носит *внеисторический характер* и сопутствует всей человеческой истории. Так, С.Б. Глушаченко и С.С. Щепкин считают, что «понятие «налоги» как конкретная реальность имеет столь же древнюю историю, как и само общество»<sup>74</sup>. «Факт того, что налоги – наиболее древнее явление, существующее как таковое во все времена и эпохи, бесспорен, независимо от того, в какие формы ни облекало бы его сознание и какие бы определения наука ни формулировала понятию «налог», – пишет Т.Ф. Юткина. – Уже это свидетельствует о том, что налоги – это историческое явление, хрестоматийное понятие. Без налогов не существует ни одно общество, будь то родовое или цивилизованное общество XXI века»<sup>75</sup>. Полагаем, такой подход неоправданно расширяет понятие налогообложения. На наш взгляд, изначально в смысле их «древности» не налоги, но *отношения собственности*. Наличие собственности объективно порождает разнообразные формы перераспределения, включая движение материальных ресурсов из личного в коллективное владение. Некоторые формы таких перераспределительных отношений составили в прошлом предпосылки для возникновения налогов и налогообложения.

С другой стороны, устоявшееся мнение о том, что «нужда в налогах возникает с момента образования государства, ибо без финансового обеспечения оно не может функционировать»<sup>76</sup>, «налогообложение возникло одновременно с первыми государствами»<sup>77</sup>, «возникновение налогообложения было вызвано появлением государства и государственного аппарата,

<sup>71</sup> Байтин М.И. Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005. С. 204, 205.

<sup>72</sup> Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник КС РФ. 1996. № 5.

<sup>73</sup> Постановление КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса РФ в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Вестник КС РФ. 2004. № 6.

<sup>74</sup> Глушаченко С.Б., Щепкин С.С. Исторические предпосылки возникновения налогов (теоретико-правовой анализ) // История государства и права. 2007. № 12. С. 4.

<sup>75</sup> Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 2001. С. 12.

<sup>76</sup> Петухова Н.Е. История налогообложения в России IX-XX вв.: Учеб. пособие. М., 2008. С. 3.

<sup>77</sup> Миляков Н.В. Налоговое право: Учебник. М., 2008. С. 318.

создавших и использовавших фискальные механизмы для финансирования своих расходов»<sup>78</sup> и т.п. – требует доктринального переосмысления. Очевидно, что нужда в формировании *публичных фондов* существовала уже в догосударственную эпоху, причем эти нужды покрывались путем различного рода безвозмездных изъятий, часть из которых вполне может быть названа *протоналогами*. В этом смысле государство не создало налоги, но лишь «перехватило эстафету» у предыдущих общественных систем, трансформируя и приспособлявая «под себя» длительное время существующие и освященные традициями формы имущественного перераспределения.

На наш взгляд, **история налогов и налогообложения значительно старше истории самого государства**. Следует согласиться, что «различные формы регулярных сборов, податей, даней и других платежей, имеющих налоговую природу, возникли задолго до появления государства в классическом его понимании»<sup>79</sup>. В этом смысле государство «пришло» на хорошо подготовленную почву. Перераспределительные механизмы в целях обеспечения публичных нужд появились намного ранее государства и во многом подготовили возникновение последнего, заранее создав – в прямом и переносном смысле – «питательную среду» для существования государственной бюрократии.

Изъятия, подобные налоговым, возможны там, где есть избыточный продукт. Традиционно считается, что первобытное хозяйство позволяет удовлетворять только минимальные насущные потребности сообщества при максимальном напряжении коллективных усилий всех его членов; каждый новый день здесь начинается с поисков пищи; при этом человек в условиях борьбы за существование добывал не более того, что мог непосредственно потребить; поэтому долговременные запасы здесь не создаются, избыточный продукт отсутствует. Однако подобная трактовка все более критически воспринимается современными исследователями. В частности, по мнению американского антрополога М. Салинза, нехватка средств, как и их изобилие, не есть *простое производное от уровня техники*; изобилие существует тогда, когда имеющихся средств вполне достаточно для удовлетворения всех потребностей. И для этого совершенно не обязательно, чтобы средств было много. Если потребности невелики, то они могут быть удовлетворены и в том случае, если объем произведенного продукта сравнительно мал. Именно так, полагает М. Салинз, обстояло дело в первобытном обществе, которое он называет «первобытным обществом изобилия»<sup>80</sup>.

С мнением М. Салинза солидарны многие авторы, указывающие, что изученные в различных частях света аборигены примитивных сообществ нигде не выглядят изможденными «непосильным трудом», периоды труда у них сменяются периодами отдыха, порой весьма продолжительного, а в целом для первобытных охотников и собирателей характерна уверенность в том, что они всегда могут обеспечить свое существование<sup>81</sup>. Таким образом, есть основания предполагать, что избыточный продукт как важное условие перераспределительных отношений не является исключительным признаком цивилизации.

Немаловажно открытие такой важной и относительно самостоятельной структуры в эволюции человеческих сообществ, как *вождество*, представляющее собой систему межобщинной кооперации с зачатками иерархии и материального перераспределения (иногда – даннического типа) в пользу вождя и его приближенных. Таким образом, государство возникло не на пустом месте, но «постепенно развивалось из ранних форм социально-политической организации, таких как вождества, большие конгломераты обществ с бигменами или полисы, где уже существовали социальное неравенство, обязанности платить налоги и работать на вождей,

<sup>78</sup> Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. М., 1997. С. 45.

<sup>79</sup> Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: Учебник. М., 2007. С. 6.

<sup>80</sup> Салинз М. Экономика каменного века. М., 2000. С. 29-30.

<sup>81</sup> Service E. *Proëles in ethnology. A signiëcant revision of a proële of primitive culture*. N.Y., 1963. P.38-40.



необходимость подчиняться правилам и предписаниям... Наиболее важным кажется тот факт, что еще задолго до появления государств люди жили в хорошо организованных обществах, и лидерство, правила, налоги, обязанности и т.п. уже были им известны»<sup>82</sup>.

В процессе эволюции первобытных сообществ возрастает *индивидуализация труда и потребления*. Но при обособлении частных интересов внутри сообществ сохраняются и *общие для всех общинников* нужды и потребности, которые можно обеспечить лишь совместными усилиями, сообща. Прежде всего, речь идет об охране территории, собственности, доходов, жизни и здоровья от внешних посягательств, а также поддержании устойчивости и упорядоченности внутриобщинных взаимоотношений. Эти затраты носят публичный характер, для их финансирования требуется, чтобы собственники отдавали часть своих доходов в общий, *централизованный фонд*.

Анализируя перераспределительные механизмы в догосударственную эпоху, Н.Н. Крадин высказывает обоснованное предположение о том, что в вождествах такие фонды могли использоваться: 1) для потребления на традиционных празднествах; 2) для затрат на обеспечение различных общественных работ; 3) в качестве страхового фонда для массовых раздач в голодные периоды; 4) для персонального потребления вождя, его домочадцев, слуг и приближенных<sup>83</sup>. Отделение функций публичного управления от материального производства обуславливает изъятие части собственности отдельных семей для содержания появившейся бюрократии, прежде всего, вождя с его окружением и военных дружин. Затраты на управленческий аппарат, отсутствовавший в первобытном мире, – главная причина появления налогообложения в современном его понимании. Таким образом, «общий котел» с упадком первобытного общества не исчезает совершенно, но трансформируется в *бюджет* и в таком виде продолжит существовать вплоть до настоящего времени.

Какие институты древнего мира могут рассматриваться в качестве предшественников современного налогообложения? Следует согласиться с Д.В. Винницким в том, что «налоги и сборы, как сложный общественный институт, имеют несколько исторических корней»<sup>84</sup>. Еще раз подчеркнем: сущность налогообложения и, соответственно, понятие, признаки и функции налогов эволюционируют вместе с человечеством. Налоги, взимаемые в настоящее время, коренным образом отличаются от своих исторических предшественников, и искать здесь строгие аналогии вряд ли возможно. Пожалуй, единственной внеисторической чертой налоговых изъятий является их *обязательный характер и публичное назначение*. Как известно, посредством налогообложения государство в одностороннем порядке изымает в централизованные фонды определенную часть валового внутреннего продукта для реализации публичных задач и функций. При этом часть собственности налогоплательщиков – физических лиц и организаций – переходит в собственность государства. Обязательность и опора на государственное принуждение, односторонне-безвозвратный характер изъятий, денежная форма, индивидуальная безвозмездность, публичные цели и другие признаки налогов, а также такие принципы налогообложения, как законность, всеобщность, равенство, соразмерность и определенность, сегодня аргументированы доктринально, подтверждены судебной практикой и закреплены в законодательстве подавляющего большинства государств.

Если же попытаться сформулировать максимально интегративную концепцию налогообложения, охватывающую все известные нам эпохи, то в самом общем виде налогообложение можно представить как **отчуждение публичной властью в свою пользу**

<sup>82</sup> Классен Х. Дж. М. Было ли неизбежным появление государства? // Раннее государство, его альтернативы и аналоги: Сб. статей / Под ред. Л.Е. Гришина, Д.М. Бондаренко, Н.Н. Крадина, А.В. Коротаева. – Волгоград, 2006. С.74.

<sup>83</sup> Крадин Н.Н. Политическая антропология: Учеб. пособие. М., 2001. С. 92.

<sup>84</sup> Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002. С. 100.

**принадлежащего частным лицам труда или имущества с целью их дальнейшего перераспределения.**

Формы такого отчуждения в древности были различны и носили как межобщинный, так и внутриобщинный характер<sup>85</sup>. Это, в частности, и передача части добытых продуктов питания в коллективную собственность, создание общественных кладовых, обработка общинных полей, и редистрибутивная система взаимных подарков как основа престижной экономики, и культовые жертвоприношения, и многие другие формы первичного обобществления и перераспределения. Простейшим средством внеэкономического изъятия собственности в древнем мире были военные грабежи, определяемые в литературе как «эпизодический и неупорядоченный способ коллективного отчуждения прибавочного (а нередко и необходимого) продукта у побежденных племен и народов»<sup>86</sup>. Нередко прообраз современного налогообложения видят в даннических отношениях. Первоначально дань в форме натуральных продуктов, рабов, денег взималась, по-видимому, только с покоренных или иным образом зависимых племен, а уже затем – со своих собственных соплеменников. Характерный признак дани в отличие от контрибуции – ее постоянный (как правило, ежегодный) характер. В дальнейшем дань превращается в регулярную подать, взимаемую с населения.

В целом вопросы, связанные с предисторией налогов, носят исключительно дискуссионный характер и во многом строятся в виде научных гипотез. Если принять за основу предположение о том, что отношения собственности сопутствуют всей известной нам человеческой истории, то прообразом налогообложения выступают разнообразные *механизмы перераспределения собственности*, присутствующие уже в первобытном мире. Многие из них навсегда остались в далеком прошлом, другие продолжили свое существование и оставили след уже в историческое время, некоторая часть – трансформировалась в действующие и поныне налоговые платежи.

**Государственно-волевой характер.** Для придания норме регулятивных качеств требуется *внешний авторитет*, некая внешняя воля, уполномоченная наделять норму статусом властного веления. На это обращалось внимание еще в дореволюционной литературе. В частности, по мнению И.А. Ильина, каждая норма предполагает, что некоторое *разумное существо* установило известное предписание: «Норма, которая «никем не была установлена, – невозможна и нелепа»<sup>87</sup>. Как верно отмечает В.Д. Перевалов, правовая норма есть результат интеллектуальной сознательной деятельности человека, разум и воля которого имеют здесь решающее значение<sup>88</sup>.

Можно сказать, что *социальным двигателем* правовой нормы выступает, прежде всего, *государственная воля*. Кроме того, государственно-волевое веление, заключенное в содержании нормы права, обращено к *сознанию и воле адресатов*, должно быть ими воспринято, осознано и, в конечном итоге, преобразовано в поведенческие акты. Вне актов человеческой воли правовые нормы не действуют, не проявляют себя как социальные регуляторы. Тем самым они отличаются от «законов природы», которые существуют объективно, независимо от воли социальных субъектов.

Нормы современного права в большинстве своем формируются не стихийно, но в результате целенаправленной *правотворческой деятельности* – они устанавливаются или санкционируются государством. Большинство государственных органов в рамках своей компетенции

<sup>85</sup> См. подробнее об этом: Демин А.В. Полемические заметки о предистории налогов и налогообложения // Финансовое право. 2010. № 5. С. 19-27.

<sup>86</sup> Фроянов И.Я. Рабство и данничество у восточных славян. М., 1996. С. 274.

<sup>87</sup> Ильин И.А. Теория права и государства. Сер. «Русское юридическое наследие». М., 2003. С. 81.

<sup>88</sup> Перевалов В.Д. Нормы и формы (источники) права // Теория государства и права: Учебник / Отв. ред. В.Д. Перевалов. М., 2008. С. 161.

издают нормативные акты, а некоторые – например, представительные – специализируются именно в нормотворчестве.

Современное государство выявляет экономические, политические, социальные притязания отдельных классов, групп, слоев населения, а затем формирует и возводит в закон некую *согласованную волю* общества. Не ошибается М.М. Рассолов, утверждая, что государство должно отражать в нормах права необходимые меры и формы свободы только по воле народа, причем всего народа (богатых, бедных, недовольных, довольных властями и т.д.), а не по воле какого-то одного или более властвующих классов, элит и т.д.<sup>89</sup> Тем самым в праве (но, увы, не в реальной жизни) должна выражаться некая общая, *интегрированная* воля всего населения. Следует обратить внимание, что налоговое нормотворчество имеет характер *государственной монополии*, поскольку принимать налогово-правовые нормы путем прямого волеизъявления населения на референдуме не допускается.

Говоря о сущности налогового нормотворчества и его государственно-волевой природе, нельзя обойти вниманием (хотя бы поверхностно) вопрос, в чьих интересах устанавливаются налоги и сборы. Чтобы разобраться в этой проблеме, необходимо рассмотреть ряд других аспектов, связанных с сущностью государства. Кто и как управляет государством? Каковы его назначение и основные функции? Чьи интересы защищает государственная власть?

Нужно отметить своеобразный *дуализм* государства, которое, с одной стороны, реализует и защищает интересы правящей элиты, с другой – долговременные интересы всего населения. Государственная власть для «власть имущих» является мощным средством реализации и защиты своих собственных интересов, подчас через подавление всех остальных слоев населения. Не случайно, рассуждая о признаках правовых норм, А.С. Пиголкин подчеркивает, что норма «выражает волю социальных сил, стоящих у власти»<sup>90</sup>. По мнению М.Н. Марченко, государственная воля в любом государстве носит не абстрактный, а вполне конкретный, соответствующий интересам властей преобладающих, слоев, групп или классов характер и направлена на строго целевое в социальном плане регулирование поведения всех участников правоотношений<sup>91</sup>.

В то же время любому (особенно демократическому) государству присущ и надклассовый, *общесоциальный* характер. Поэтому оно в той или иной степени осуществляет и защищает общие, коренные, долговременные интересы всего населения. Будучи главным управленческим центром общества, официально объединяя и представляя все население, государство выполняет *функцию общих дел*, выражает общенациональные интересы. Таким образом, государство одновременно обеспечивает достижение как сугубо классовых задач, так и общего блага, вытекающего из природы всякого общества. Соотношение между общесоциальной и узкоклассовой природой государства носит *конкретно-исторический характер*, т. е. оно *подвижно*, непостоянно, отражает реалии социально-экономического и политико-государственного развития, достигнутый уровень прогресса и демократии. Одним из показателей прогресса цивилизации является тенденция исторического движения народов от классовой к общесоциальной природе государства. Последнее можно выразить формулой – *все меньше классового, все больше общесоциального*.

История налогообложения показывает нам многочисленные примеры злоупотребления правящей элитой своим привилегированным положением. Здесь и стремление любыми способами переложить налоговое бремя на иные слои населения, и прямая дискриминация в сфере налогообложения. Характерно, что многие социальные конфликты и потрясения, бунты, даже

<sup>89</sup> Рассолов М.М. Проблемы теории государства и права: Учеб. пособие. М., 2007. С. 189.

<sup>90</sup> Пиголкин А.С. Нормы права // Теория государства и права: Учебник / Под ред. А.С. Пиголкина, Ю.А. Дмитриева. М., 2008. С. 340.

<sup>91</sup> Марченко М.Н. Проблемы общей теории государства и права: Учебник: В 2 т. Т. 2. Право. М., 2008. С. 571.

революции вызывались стихийными протестами широких слоев населения против непосильного налогообложения<sup>92</sup>. Свободно ли современное Российское государство от *группового лоббирования* в сфере налогов и сборов? Преодолело ли оно элементы узкоклассового подхода в вопросах налогообложения? К сожалению, нет. Наглядным подтверждением этому служит все увеличивающаяся пропасть в доходах узкой группы людей, принадлежащих правящей элите, и основной массы россиян.

Как известно, главная и, безусловно, приоритетная функция налоговой системы – сбор доходов для формирования централизованных денежных фондов государства и местного самоуправления. Фискальное предназначение налогов не вызывает сомнений. Вместе с тем в правовом государстве налогообложение выполняет и другие важные функции, детерминированные усложнением государственной и общественной жизни в условиях глобализации, усиливающегося взаимовлияния государства и рынка, признания в системе политико-правовых ценностей верховенства прав человека, необходимостью повышения платежеспособного спроса, занятости населения и т.д.

Одной из таких функций является перераспределение национального дохода таким образом, чтобы обеспечить объективную устойчивость социальных взаимодействий и субъективную оценку этих взаимодействий как справедливых в общественном сознании. Выравнивая диспропорции рыночного формирования частных доходов, налоги выступают (должны выступать) средством стабилизации, снижения социальной напряженности, поддержания мира и согласия в обществе на всех уровнях его стратификации (индивиды, группы, сообщество в целом). В некоторых социально ориентированных странах (Швеция, Норвегия, Швейцария) почти на официальном уровне признается, что налоги представляют собой плату высокодоходной части населения менее доходной за социальную стабильность<sup>93</sup>.

В условиях планово-административной системы советского периода средства перераспределения ВВП носили ярко выраженный директивный характер. Рыночная же экономика использует в этих целях, прежде всего, механизмы налогообложения. К сожалению, современная налоговая система России с задачей справедливого распределения бремени публичных расходов не справляется. Низкий уровень жизни большинства россиян, медленное формирование среднего класса, недопустимо высокое имущественное расслоение между богатыми и бедными принимают в нашем обществе угрожающие размеры. «Угрозу национальной безопасности России в социальной сфере создают глубокое расслоение общества на узкий круг богатых и преобладающую массу малообеспеченных граждан»<sup>94</sup>.

Внимательный анализ налоговой политики последних десятилетий показывает, что она проводится в интересах богатых и супербогатых слоев населения, обладающих значительными возможностями для лоббирования своих интересов в законодательных и исполнительных органах власти. Поэтому **налоговая система России в большей степени способствует концентрации богатства, чем его справедливому перераспределению.**

Приведем только один показательный пример: 6 августа 2001 года Федеральным законом № 110-ФЗ налоговая ставка на дивиденды для физических лиц – резидентов РФ была снижена с 13 % до 6 %<sup>95</sup>. По общему правилу льготы в праве всегда нарушают идею равенства – основополагающую для правового регулирования, поэтому их введение должно носить исключитель-

<sup>92</sup> См. об этом: *Верецагин С.Г.* Формы разрешения социально-политических конфликтов в налоговой сфере: революции, восстания и бунты // Правовая политика и правовая жизнь. 2010. № 1. С. 61-71; *Он же.* Налоговые восстания и бунты в Германии // Журнал российского права. 2010. № 4. С. 789-800; *Burg David F.* A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present. New York: Routledge, 2004.

<sup>93</sup> См.: *Попова Л.В., Маслова И.А. и др.* Налоговые системы зарубежных стран // Бухгалтер и закон. 2007. № 10. С. 14.

<sup>94</sup> Указ Президента РФ от 10 января 2000 г. № 24 «О концепции национальной безопасности Российской Федерации» // СЗ РФ. 2000. № 2. ст. 170.

<sup>95</sup> В 2004 году Федеральным законом от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ размер налоговой ставки на дивиденды был увеличен до 9 %, но сути дела это не меняет.

ный характер, быть обоснованным и оправданным с точки зрения разумных критериев. Попытаемся понять и разумно обосновать назначение указанной выше налоговой льготы. Может быть, речь идет о снижении налоговой нагрузки на экономику и тем самым о стимулировании производства? Нет, поскольку доходы от долевого участия в деятельности организаций носят ярко выраженный «потребительский» характер. Возможно, таким образом стимулируется выплата дивидендов огромной массе акционеров и тем самым улучшается материальное благосостояние большинства россиян? Очевидно нет, поскольку размер дивидендов, выплачиваемых миноритарным акционерам, к которым относится подавляющее число населения, так или иначе участвующее в акционировании, ничтожно мал и речь может идти лишь о владельцах крупных пакетов акций, извлекающих из пониженной ставки на дивиденды, колоссальную выгоду<sup>96</sup>. Может быть, здесь решается задача легализации т.н. серых доходов, которые легко скрыть от налогообложения, и тем самым растет собираемость бюджетных средств? Опять же нет, поскольку с учетом публичности корпоративных решений о выплате дивидендов скрыть эти доходы фактически невозможно. Таким образом, разумного обоснования снижения налоговой ставки на дивиденды найти невозможно, если, повторюсь, не отталкиваться от предположения о лоббировании интересов олигархических слоев в высших эшелонах государственной власти.

Как замечает И.Н. Гаврилова, «у нас наблюдается гигантская диспропорция между первичным и вторичным распределением национального дохода; 75 % в приросте чистого продукта приходится на природную ренту. При этом ее вклад в общий объем налоговых поступлений составляет примерно 13-16 %, а 70 % налогов получают с труда»<sup>97</sup>. Отказ от прогрессивной ставки подоходного налогообложения, всеобщая отмена налога на имущество, переходящее в порядке наследования, отсутствие реального необлагаемого минимума налогообложения для физических лиц, волокита с введением дифференцированного налога на недвижимость, введение регрессии по единому социальному налогу, уравнительное предоставление налоговых льгот, отсутствие государственного контроля за расходами граждан, а также не учитывающий реальные доходы налогоплательщика транспортный налог – далеко не полный перечень финансово-политических решений, способствующих превращению России в «налоговый рай» для олигархов.

Меры налогово-правового характера, способствующие более справедливому перераспределению национального дохода и, как следствие, снижению имущественного неравенства, широко известны и применяются в большинстве цивилизованных государств. Полагаем, что для России первоочередной из них является *переход от пропорциональной к прогрессивной шкале подоходного налогообложения физических лиц*. Плоская шкала НДФЛ не позволяет налоговой системе в должной мере выполнять распределительную функцию, поскольку не способствует изъятию сверхдоходов и их последующему перераспределению. От пропорциональной ставки подоходного налогообложения сегодня отказались практически все государства с рыночной экономикой, и обосновать ее применение в России можно, пожалуй, только упрощением налогового администрирования. «Наш налог на доходы с единой ставкой 13 % просто уникален. Россия, похоже, единственная страна с таким огромным разрывом в доходах и с таким «справедливым» налогообложением»<sup>98</sup>.

<sup>96</sup> «Роман Абрамович в 2005 г. получил дивидендов более миллиарда долларов США и уплатил 9 % подоходного налога, тогда как рядовой гражданин с месячной зарплатой в 8-9 тыс. руб. платит 13 %» (см.: Глинский А.Н. Налоговая политика как механизм перераспределения национального дохода в обществе // Налоги (журнал). 2007. № 4. С. 9).

<sup>97</sup> Гаврилова И.Н. К вопросу о социальной ответственности бизнеса и государства в России // Государственная власть и местное самоуправление. 2005. № 10. С. 27-28.

<sup>98</sup> См.: Абрамов М.Д., Кашиш В.А. Налоговая политика России: необходима корректировка // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 1. С. 7.

Как правило, сторонники плоской шкалы ссылаются на показатели существенного прироста поступлений доходов от НДФЛ после ее введения (т. е. начиная с 2001 г.). Действительно, значительный «всплеск» собираемости налога на доходы – более чем на треть – наблюдался в первые два года после отмены прогрессивного налогообложения и в дальнейшем, в той или иной степени, превратился в устойчивую тенденцию. Однако этот рост в отношении НДФЛ, на наш взгляд, обусловлен не столько отказом от плоской шкалы, сколько другими факторами: 1) повышением на 1 % общей ставки НДФЛ для большинства налогоплательщиков (ранее минимальная ставка составляла 12 %, теперь – 13 %); 2) отменой налоговых освобождений для сотрудников органов внутренних дел, налоговой полиции, таможенных органов, военнослужащих, судей, работников прокуратуры, что одновременно увеличило армию налогоплательщиков почти на миллион человек; 3) общим ослаблением налогового бремени в экономике – снижением ставок по НДС и налогу на прибыль, введением регрессивного ЕСН – что позволило перенаправить существенную часть сэкономленных бизнесом средств на выплату заработной платы наемным работникам; 4) укреплением системы налоговых органов (связанным с общим укреплением российской государственности) и их существенными успехами в борьбе с уклонениями от налогообложения; 5) ростом доходов населения на фоне поступательного развития отечественной экономики, в немалой степени вызванного благоприятной конъюнктурой на международных рынках сырья, прежде всего, нефти и газа.

Общепризнано, что уравнительность налоговой ставки не способствует реализации идеи социальной справедливости, но лишь усиливает имущественное расслоение. На наш взгляд, в России необходимо введение прогрессивного налогообложения, причем если минимальную ставку НДФЛ для налогоплательщиков с невысокими доходами (не более средней заработной платы по стране) возможно даже снизить до 10 %, то максимальную ставку налогообложения т.н. «супердоходов» следует повысить до 35-40 %, как это сделано в развитых западных странах<sup>99</sup>.

Другой мерой, направленной к более справедливому распределению налогового бремени, является, на наш взгляд, *установление экономически обоснованного минимума доходов, свободных от подоходного налогообложения*. Подобный минимум в настоящее время существует в налоговых системах большинства государств мирового сообщества. «Налоговый законодатель должен оставить необлагаемым прожиточный минимум. ... Налогоплательщику, обязанному платить подоходный налог, после его уплаты должно оставаться столько из полученного, сколько требуется для покрытия необходимых средств для жизни его и его семьи («прожиточный минимум»). С конституционной точки зрения прожиточный минимум представляет собой нижнюю границу налогового вмешательства»<sup>100</sup>. Даже советское налоговое законодательство предусматривало необлагаемый минимум в размере прожиточного минимума, но в 90-е годы прошлого века российский законодатель необоснованно отказался от этого принципа.

Стандартные налоговые вычеты, предусмотренные ст. 218 НК РФ, функцию подобного минимума не выполняют, их размер ничтожно мал, не обусловлен какими-либо объективными критериями, и, кроме того, они не учитывают процессы инфляции. Для сравнения в Германии не облагаемый подоходным налогом ежемесячный доход составляет 638 евро (около 22 тыс. руб.), и даже в «коммунистическом» Китае – 800 юаней (2,8 тыс. руб.)<sup>101</sup>. К сожалению, какое-

<sup>99</sup> В целом ряде развитых западных государств этот «порог» значительно выше: в Великобритании – 40 %, в Италии – 43 %, в Швеции – 45 %, в Японии – 50 %, в Германии – 53 %, во Франции – 54 %, в Бельгии – 55 %, в Испании – 56 %, в Голландии – 60 % и т.д. Такое налогообложение позволяет существенным образом перераспределить доходы в обществе, создавая в реальности «социальное государство».

<sup>100</sup> Меллингхофф Р. Конституционные аспекты налогового права Германии // Налоговед. 2006. № 8. С. 70.

<sup>101</sup> См.: Абрамов М.Д. Вопросы совершенствования налоговой системы России // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 9. С. 28.



либо обоснование размеров стандартных налоговых вычетов, установленных ст. 218 НК РФ, его привязка к прожиточному минимуму, потребительской корзине, инфляционным процессам в настоящее время отсутствуют<sup>102</sup>. Периодически планируемые Минфином России повышения размера налоговых вычетов принципиальную картину не меняют – необлагаемый минимум налогообложения должен быть привязан к реальным экономическим показателям, а не браться «с потолка».

Полагаем, необходимо *восстановить налог на имущество, переходящее в порядке наследования, с приданием ему не всеобщего, но дифференцированного характера*. Отмена этого налога в свое время объяснялась заботой о массовом налогоплательщике. Представляется, однако, что вместо полного отказа от налога на наследование следовало бы просто дифференцировать его налоговую базу по размеру имущества и различным категориям налогоплательщиков. В этом плане интересен опыт США, где ставки налога на наследство дифференцированы в зависимости от степени родства и размера наследства. При этом существуют льготы в виде необлагаемого минимума, исключаемого из налогообложения, величина которого варьируется по штатам. В некоторых штатах данный налог не уплачивается, если получателем наследства является супруг(а) умершего наследодателя. Мы же в случае с отменой данного налога, как всегда, прибегли к «уравниловке» – подвели под общее правило и «тетю Машу» с копеечным доходом, и олигарха, оставляющего свои богатства наследникам. При восстановлении налога следует установить необлагаемый минимум наследственной массы в размере 10-15 млн руб. Очевидно, в такую сумму укладывается имущественное состояние подавляющего большинства россиян, и тем самым налогообложение их не захватит.

Еще одним давно ожидаемым этапом налоговой реформы является *введение налога на недвижимость с прогрессивной шкалой налогообложения*. В Бюджетном послании Федеральному Собранию от 9 марта 2007 г. «О бюджетной политике в 2008 – 2010 годах» Президент РФ обратил внимание, что «необходимо принять главу Налогового кодекса Российской Федерации, регулиующую взимание налога на жилую недвижимость граждан, исчисляемого от рыночной цены объекта недвижимости, предусмотрев при этом такую систему вычетов, чтобы налоговое бремя в отношении малообеспеченных граждан осталось на существующем уровне»<sup>103</sup>. Применение рыночной стоимости объектов в качестве налоговой базы, прогрессивная шкала и льготы социально малозащищенным налогоплательщикам должны обеспечить справедливость распределения налогового бремени. Возможно также повышенное налогообложение каждого нового объекта недвижимости (второй, третьей и т.д. квартиры, жилого дома, строения), принадлежащего одному и тому же физическому лицу.

На наш взгляд, можно обсудить вопрос о *введении акцизного налогообложения товаров, относящихся к предметам роскоши, и отмены косвенных налогов на предметы первой необходимости*. В данном случае речь идет о потребителях с высокими доходами, которые могут позволить себе приобретение дорогих, престижных товаров, и подобная мера в какой-то степени будет способствовать более справедливому перераспределению доходов в обществе. В литературе последних лет периодически поднимается вопрос о введении т.н. налога на роскошь<sup>104</sup>. Впервые подобный налог был введен еще в Византии и уплачивался собственниками зданий, превышающих установленные размеры.

Полагаем, целесообразнее не изобретать велосипед, а вернуться к уже забытой идее подакцизного налогообложения подобного рода товаров. Что же касается прямого имуще-

<sup>102</sup> Другой вопрос, что методики расчета, например, размера прожиточного минимума в нашей стране также несовершенны и не предполагают автоматической индексации с учетом инфляции. По оценкам ученых, реальный прожиточный минимум в нашей стране составляет около 10 тыс. руб., а не 4 тыс. рублей, как установлено официально.

<sup>103</sup> Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2007. № 7.

<sup>104</sup> См.: Муравьев С. «Роскошный налог» // ЭЖ-Юрист. 2007. № 24. С. 3; Иванова И. Пятый созыв // ЭЖ-Юрист. 2008. № 1. С. 3 и др.

ственного налогообложения предметов роскоши, то эту идею возможно отчасти реализовать в рамках налога на недвижимость путем дифференцирования объектов и налоговых ставок. Одновременно следует обсудить вопрос о постепенной отмене косвенного налогообложения товаров первой необходимости. Реализуя подобную меру налогового стимулирования, государство ослабит налоговое бремя для малообеспеченных слоев населения (прежде всего, связанное с действием НДС), что повысит потребление и без всяких внешних инвестиций простимулирует непосредственное производство в отечественных отраслях экономики. Главная проблема здесь – доктринально сформулировать и нормативно закрепить перечень товаров, относящихся как к предметам роскоши, так и к предметам первой необходимости. В литературе правомерно ставится вопрос: «... по какому основанию отнести те или иные предметы к предметам первой необходимости, к предметам второй необходимости и к предметам роскоши. Ведь эти понятия меняются от одной политической ситуации к другой (в зависимости от того, идет ли речь о мирном времени или о войне), от эпохи к эпохе, от государства к государству, наконец, от одного социального слоя к другому»<sup>105</sup>. Очевидно, это тема для широкой дискуссии.

Несколько лет назад Президент РФ подчеркнул: «Россия вступает в совершенно новый этап своего развития – этап устойчивого роста экономики и решения на этой базе социальных задач, главная из которых заключается в том, чтобы устранить дисбаланс между теми людьми, которые у нас живут очень хорошо и получают огромные доходы, и теми нашими гражданами, которые живут еще пока очень бедно. Вот этот разрыв между доходами мы можем, должны и будем сокращать»<sup>106</sup>. Хочется надеяться, не за горами модернизация российской налоговой системы, направленная в сторону более справедливого перераспределения доходов в обществе, и Россию наконец-то перестанут иронично называть «налоговым раем» для олигархов.

**Общеобязательность.** Правовые нормы представляют собой не просто описательные суждения, но *властные веления*, т. е. требования должного, обращенные к максимально широкой аудитории. Тем самым норма выражает собой *долженствование* – то, что ею предусмотрено как *идеальная формула*, должно быть осуществлено в реальной действительности, превратившись из *должного в сущее*. «Должное всегда присутствует в социальной норме, – отмечает А.В. Поляков и далее пишет. – Норма «устанавливается» для того, чтобы ее выполняли, т. е. «правило» как выражение нормы всегда рассчитано на субъекта, способного этому правилу следовать; иными словами, норма всегда отражает не какой-либо «факт» *существования*, а принципиально иной факт *долженствования*»<sup>107</sup>. Нормы налогового права призваны не пассивно отражать реально существующие отношения, но изменять их в соответствии с целями, сформулированными законодателем. Тем самым *долженствование* как атрибутивное качество налогово-правовых норм проявляется в их функционально-целевом предназначении побуждать субъектов к определенного рода поведению.

Неправовые социальные нормы носят *локальный характер*, замыкаясь в определенных сообществах людей. В то же время правовые нормы выступают *всеобщими моделями* правомерного поведения. Все субъекты налогового права должны выполнять правовые требования, никто не выпадает из-под действия права. «Над столкновениями и противоречиями интересов, колебаниями в сфере правового поведения возвышается норма с решающим голосом в регулировании организационных процессов и конфликтов, – пишет Г.В. Мальцев. – Право, уста-

<sup>105</sup> Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Науч. ред. С.О. Шохин. М., 2006. С. 37.

<sup>106</sup> Стенограмма прямого теле- и радиозвонка («Прямая линия с Президентом России»), 25 октября 2006 г. // Президент России: официальный сайт. <http://www.kremlin.ru/text/appears/2006/10/112959.shtml>

<sup>107</sup> Поляков А.В. Общая теория права: Курс лекций. СПб., 2001. С. 455, 457. Полное совпадение нормы права с фактическим поведением людей, по верному замечанию В.Н. Кудрявцева, означает не что иное, как ее отрицание в связи с ненадобностью (Кудрявцев В.Н. Юридические нормы и фактическое поведение // Сов. государство и право. 1980. № 2. С. 18-20).

навливая нормативную связь между фактами, не просто предлагает, но предписывает формулу действий, которая должна быть принята в бесспорном порядке всеми участниками юридического общения». И далее он замечает, что «в любой ситуации, требующей юридического разрешения, действует принцип, согласно которому на каждом ее участнике лежит обязанность *prima facie* подчиняться праву»; в свою очередь, «подчинение праву есть не что иное, как подчинение норме права и ее схеме связывания фактов»<sup>108</sup>.

Таким образом, нормы налогового права носят всеобщий, *универсальный характер*, распространяя свое действие на всю территорию страны, на всех юридических и физических лиц, находящихся на этой территории. Они обязательны для всех, в том числе и для государства. Иногда та или иная группа налогово-правовых норм регулирует узкий, ограниченный круг общественных отношений или субъектов, действует незначительный период времени; но это, скорее, исключение, поскольку изначально право предназначено для бессрочного и всеобщего действия, обязательного для всех и каждого. «В целом, всеобщность права как единого и равного (для того или иного круга отношений) масштаба и меры (а именно – меры свободы) означает отрицание произвола и привилегий (в рамках этого правового круга)»<sup>109</sup>. Кроме того, норма права обладает *безусловным верховенством* в системе социальных норм. В случае противоречия корпоративным правилам, морали, религии или обычаям действуют именно правовые нормы. Общеобязательность права создает основу для формально-юридического равенства субъектов перед законом и судом, для ликвидации какой-либо дискриминации. В результате этого в общественную жизнь вносятся элементы равенства, единства и справедливости.

Императивность, обязательность права не зависит от усмотрения или согласия отдельных лиц подчиняться правовому воздействию. Еще П. Новгородцев отмечал: «Условия общественной жизни требуют, чтобы известные предписания исполнялись во что бы то ни стало, все равно, соответствуют они или нет желаниям и мнениям отдельных лиц»<sup>110</sup>. Рассуждая о том, что норма права «обязательна для всех, к кому она адресована», А.Ф. Черданцев подчеркивает, что «субъективное отношение к норме права ее адресатов не лишает норму общеобязательности». Адресаты нормы, поясняет он далее, могут оценивать ее отрицательно, считать несправедливой, неэффективной, однако такая оценка не колеблет общеобязательности нормы права, она и при таком отношении должна соблюдаться<sup>111</sup>.

Разумеется, право и законодательство далеко не тождественные понятия. Правовым является лишь закон, соответствующий демократическим правовым идеям, принципам, ценностям, неотъемлемым правам и свободам человека. Однако пока закон не отменен или не признан судом недействующим, он подлежит безусловному исполнению. Данные выводы особенно актуальны для налогового права ввиду повышенной конфликтности и политизированности этой сферы правового регулирования<sup>112</sup>. Налогово-правовая норма *безусловно* обязательна для всех, кому она адресована. Мнение о несправедливости налогообложения, какие-либо моральные или религиозные соображения, несогласие с государственной политикой или другие подобные мотивы не являются правомерным основанием для отказа от уплаты налогов.

Вместе с тем, истории налогообложения известны многочисленные примеры открытого сопротивления налогообложению. Так, еще в первом столетии нашей эры еврейские фанатики в Иудее отказывались уплачивать подушный налог, установленный Римской империей. Широко известно высказывание Махатмы Ганди, сделанное в период общественной кампании за независимость Индии: «Тот, кто поддерживает государство в организации агрессивной

<sup>108</sup> Мальцев Г.В. Социальные основания права. М., 2007. С. 536, 538.

<sup>109</sup> Нерсесянц В.С. Философия права. М., 1997. С. 23.

<sup>110</sup> Новгородцев П. Право и нравственность // Правоведение. 1995. № 6. С. 106.

<sup>111</sup> Черданцев А.Ф. Теория государства и права: Учебник. М., 1999. С. 208, 209.

<sup>112</sup> См. об этом подробнее: Карасева М.В. Финансовое право – политически «напряженная» отрасль права // Государство и право. 2001. № 8. С. 60-67.

войны – прямо или косвенно, – участвует в грехе. Уплачивая налоги, каждый человек, старый или молодой, соучаствует в грехе, поддерживая такое государство».

Сегодня в США и Великобритании существует движение *tax resistance*, объединяющее различные группы людей, отказывающихся платить налоги по идейным соображениям. Они не отрицают право государства взимать налоги, но сопротивляются налогообложению из-за несогласия с проводимой государством внутренней или внешней политикой. Как правило, речь идет о пацифистах или членах религиозных групп, таких как квакеры, которые не хотят финансировать военные кампании правительства (в Афганистане, Ираке и пр.). Разумеется, государство не может мириться с таким положением. «В правовом демократическом государстве все равны перед законом, и никто не имеет право выбирать, какой закон соблюдать, а какой игнорировать по причине того, что он лично с ним не согласен. Если кто-то не уплачивает налоги, то правительство вынуждено переложить налоговое бремя на других людей, что несправедливо по отношению к ним. Кроме того, люди, которые уклоняются от уплаты налогов, извлекают выгоду из правительственных услуг, не платя «по счетам»<sup>113</sup>.

Требование общеобязательности налогово-правовых норм наглядно проявляется в действии принципа всеобщности налогообложения. Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Тем самым все члены общества обязаны по мере возможностей участвовать в создании финансовых фондов публичного назначения. «В Конституции правового государства и провозглашенном в ней равенстве заложен принцип равного налогового бремени – все налоги выплачиваются обязательно всем обществом, а не отдельными группами»<sup>114</sup>. Конституционный Суд РФ разъяснил, что «налог – необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства»<sup>115</sup>. При этом каждое лицо (и гражданин, и организация) обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы, в отношении которых оно признано налогоплательщиком.

По верному замечанию М.В. Максимовича, определенные налоговые обязанности устанавливаются для всего круга лиц, соответствующего конкретным родовым требованиям (например, земельный налог по общему правилу уплачивают все владельцы земельных участков). Еще два века назад Н.И. Тургенев заметил: «Все граждане пользуются выгодами общества, следовательно, все должны споспешествовать сохранению оно́го. Каждый из граждан, находясь под защитой правительства и законов, обязан делать пожертвования, соразмерные его состоянию, для поддержания сего правительства и сих законов. Одним словом: все должны споспешествовать благу всех»<sup>116</sup>. В унисон этим высказываниям звучит суждение Г.К. Мишина, что в налогах выражается всеобщая формальная (публично-правовая) и материальная (экономическая) связь свободных субъектов, образующих единый социальный организм<sup>117</sup>. «Необходимо, чтобы налог был всеобщим, это бремя должны нести все подданные; освобождение от налогов создает между гражданами столь же несправедливое, сколь и обидное неравенство, которое обычно благоприятствует лишь тем, кто больше других в состоянии оказывать помощь стране»<sup>118</sup>.

<sup>113</sup> [http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_resistance](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_resistance)

<sup>114</sup> Государственное право Германии: В 2 т. М., 1994. Т.2. С. 138.

<sup>115</sup> Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник КС РФ. 1996. № 5.

<sup>116</sup> Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М., 1998. С.137.

<sup>117</sup> Мишин Г.К. Налоги и социальный контроль (политологический и криминологический аспекты) // Государство и право. 2000. № 8. С. 40.

<sup>118</sup> Гольбах П.А. Избранные произведения: В 2 т. М., 1963. Т. 2. С. 411.

Особое внимание к общеобязательности как признаку налогово-правовой нормы вызвано следующим обстоятельством. В налоговом праве получил нормативное признание и практическое развитие *институт индивидуального (казуального) толкования* властными субъектами актов налогового законодательства. Речь идет об официальных письменных разъяснениях Минфина России (п. 1 ст. 34.2 НК), которыми в силу подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ обязаны руководствоваться налоговые органы. Ни в одной иной отрасли права институт официального толкования не получил такого практического значения. Однако разграничение нормативных и интерпретационных актов представляет известную сложность, поскольку нелегко установить точные пределы «нормативной новизны», когда процесс конкретизации нормы права перестает являться лишь разъяснением ее смысла и содержания и по сути создает новую норму.

В литературе не случайно отмечается некоторая условность разделения нормотворческой и толковательной деятельности при отсутствии легально определенных границ интерпретационной деятельности, что нередко позволяет именовать интерпретатора «вторым законодателем»<sup>119</sup>. Поэтому возможность признания нормативными различного рода информационных писем и письменных разъяснений финансовых органов вызывает многочисленные вопросы в теории и на практике. Что содержат такие разъяснения: налогово-правовые нормы или же только интерпретационные положения индивидуально-правового характера?

С одной стороны, издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается. Таким образом, акты, изданные в ином виде, чем определено в законодательстве (например, различного рода директивы, методические указания, информационные письма, обобщения, официальные разъяснения и др.), не должны носить нормативный правовой характер. Однако как показывает судебная практика, форма и наименование подзаконного правового акта лишь в самом общем виде свидетельствует о его нормативном (либо ненормативном) характере. Поэтому весьма своевременным и актуальным является вывод Президиума ВАС РФ, что, «рассматривая дела об оспаривании нормативных правовых актов в области налогов и сборов, затрагивающих права и законные интересы лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, суд не вправе ограничиваться формальным установлением соблюдения порядка и формы принятия обжалуемого акта, а должен выяснить, рассчитан ли оспариваемый акт на многократное применение налоговыми органами при осуществлении функций налогового контроля, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах. При этом вопрос о том, носит ли тот или иной акт органа государственной власти, органа местного самоуправления, должностного лица нормативный характер, надлежит разрешать независимо от его формы, содержания и других условий»<sup>120</sup>.

По мнению самого Минфина России, его письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, не являются нормативными правовыми актами. Как полагает Минфин России, такие письменные разъяснения публикуются в неофициальном порядке и не обязательны для исполнения налоговыми органами, налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами; они не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано ли разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц; поскольку эти письма имеют информационно-разъяснительный характер, они не препятствуют участникам налоговых правоотношений руководствоваться нормами

<sup>119</sup> Брежнев О.В. Судебное толкование Конституции Российской Федерации: сущность, правовая природа, процессуальные формы осуществления // Вестн. Моск. ун-та. Сер. 11. Право. 2006. № 4. С. 38-39.

<sup>120</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 9 октября 2007 г. № 7526/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 1.

налогового законодательства в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной Минфином России; опубликованные письменные разъяснения должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области<sup>121</sup>.

Проблема усугубляется тем, что в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах. О каких разъяснениях идет речь, в Законе не уточняется, в результате чего в теории налогового права и на практике сложилась ситуация неопределенности. По данному вопросу есть две позиции: «широкая», согласно которой законодатель имел в виду любые разъяснения Минфина России, независимо от адресата, и «узкая», официально поддержанная финансовыми и налоговыми органами, по мнению которых рассматриваемая норма НК РФ «не устанавливает обязанности налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России, адресованными конкретным заявителям (в силу того, что указанные разъяснения не содержат правовых норм), а обязывает налоговые органы руководствоваться разъяснениями, адресованными ФНС России. Последние рассматриваются как направляемые в рамках координации и контроля деятельности ФНС России ... и предназначенные для разъяснения позиции Министерства как федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области выработки налоговой политики, подведомственной федеральной службе»<sup>122</sup>.

Полагаем, письменные разъяснения Минфина России следует разделить на две группы: во-первых, письма по конкретным или общим вопросам, содержащимся в индивидуальных и (или) коллективных обращениях граждан и организаций; во-вторых, письма, адресованные налоговым органам по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах<sup>123</sup>. Первая группа письменных разъяснений представляет собой *акты казуального толкования* налогового права – официальные консультации в форме ответа на запрос налогоплательщика, не обязательные для иных участников налоговых правоотношений и судов; их неисполнение не является основанием для привлечения частного лица к налоговой ответственности; следовательно, эти акты не должны и не могут носить нормативный характер.

В то же время официальные письма второй группы обязательны для публичных субъектов налогового права и вследствие этого фактически воспринимаются налогоплательщиками в качестве обязательных; каждое такое письмо может быть признано нормативным либо ненормативным лишь путем тщательного анализа предписаний, которые в нем содержатся. Несмотря на свой внутриведомственный характер, будучи обязательными для налоговых органов, они *автоматически* воспринимаются таковыми и налогоплательщиками, приобретая (пусть не де-юре, но де-факто) силу своеобразных *административных прецедентов*. Ни о каком «информационно-разъяснительном характере» правового акта здесь речи быть не может. «Вопрос о квалификации такого разъяснения в качестве нормативного правового акта должен рассматриваться исключительно исходя из сущностного содержания разъяснения, а не из формы, в которой его выпустили»<sup>124</sup>. Полагаем, здесь существует реальная опасность фактического пре-

<sup>121</sup> См.: Письмо Минфина РФ от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 «О порядке применения письменных разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, предоставляемых в соответствии со ст. 34.2 НК РФ» // Документы и комментарии. 2007. № 17; Письмо Минфина РФ от 3 марта 2006 г. № 03-02-07/1-47 «Об основаниях и условиях освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения» // Документы и комментарии. 2006. № 8.

<sup>122</sup> См.: Письмо ФНС России от 14 сентября 2007 г. № ШС-6-18/716@ «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Документы и комментарии. 2007. № 20.

<sup>123</sup> Как правило, используются формулировки: «Минфин России просит довести настоящие разъяснения до сведения территориальных налоговых органов для использования в работе»; «Доведите данное письмо до нижестоящих налоговых органов» и им аналогичные.

<sup>124</sup> Пастухов И.Н. Октябрьские тезисы. Правовая характеристика письменных разъяснений, которые Минфин России дает по вопросам применения законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 11. С. 84.

вращения актов ведомственного толкования налогового законодательства в акты ведомственного нормотворчества.

Сделанные нами выводы подтверждаются и судебной практикой. По вопросу правовой природы письменных ответов-разъяснений по запросам конкретных заявителей сложилась устойчивая позиция судов о непризнании за ними нормативного характера. Суды обуславливают свои решения тем, что данные разъяснения не содержат правовых норм, носят рекомендательный характер, обязательной силы не имеют и не влекут для налогоплательщиков каких-либо правовых последствий<sup>125</sup>.

В ряде случаев суды констатируют нормативный характер письменных разъяснений Минфина России, адресованных в порядке ведомственной подчиненности налоговым органам<sup>126</sup>. Так, например, широкую известность приобрело постановление ВАС РФ, суть которого в следующем. ФНС России направила нижестоящим налоговым органам Письмо Минфина России от 16 января 2006 г. № 03-04-15/01 для использования в работе и информирования о нем налогоплательщиков, что, по мнению Президиума ВАС РФ, «не исключает возможности многократного применения содержащегося в нем предписания, порождает правовые последствия для неопределенного круга лиц и может быть использовано в работе налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля». При этом Суд указал: «Министерство финансов, полагая, что разъясняет пункт 2 статьи 159 Кодекса, в действительности создало норму права, не соответствующую содержанию положений главы 21 Кодекса, относящихся к порядку определения налогоплательщиком налоговой базы, осуществляющим строительство объектов основных средств собственными силами. ... Таким образом, письмо Минфина России от 16.01.2006 № 03-04-15/01 в оспариваемой части подлежит признанию не соответствующим статье 6 и статье 159 НК РФ, поскольку оно изменяет определенное Кодексом содержание обязанностей, оснований и порядка действий налогоплательщиков, установленных главой 21 Кодекса, по определению налоговой базы при выполнении ими строительно-монтажных работ для собственного потребления». В итоге оспариваемое положение Письма Минфина РФ было квалифицировано Судом «как нормативное правовое предписание, изданное федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов»<sup>127</sup>.

<sup>125</sup> См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 16 января 2007 г. № 12547/06; Определение Верховного Суда РФ от 27 декабря 2005 г. № ГКПИ05-1625; Постановления ФАС ВСО от 16 ноября 2005 г. № А19-4508/05-15-Ф02-5631/05-С1, от 1 июля 2004 г. № А78-552/04-С2-28/74-Ф02-2381/04-С1; ФАС МО от 17 ноября 2005 г. № КА-А40/11103-05, ФАС СЗО от 14 мая 2007 г. № А56-56076/2005 и др. // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика».

<sup>126</sup> См., напр.: Решение ВАС РФ от 17 октября 2007 г. N 8464/07 // СПС «КонсультантПлюс: судебная практика».

<sup>127</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 9 октября 2007 г. № 7526/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 1.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.